

UNIVERZITA KARLOVA V PRAZE
PRÁVNICKÁ FAKULTA

Mgr. David Halbrštát

**Nové administrativní povinnosti daňových subjektů
v oblasti daně z přidané hodnoty**

*New administrative duties of taxpayers in the area of
value added tax*

Rigorózní práce

Vedoucí rigorózní práce: doc. JUDr. Radim Boháč, Ph.D

Katedra finančního práva a finanční vědy

Datum vypracování práce (uzavření rukopisu): 10.2.2016

Čestné prohlášení

„Prohlašuji, že předloženou rigorózní práci jsem vypracoval samostatně a že všechny použité zdroje byly řádně uvedeny. Dále prohlašuji, že tato práce nebyla využita k získání jiného nebo stejného titulu.“

Mgr. David Halbrštát

Poděkování

Rád bych poděkoval svému konzultantovi rigorózní práce doc. JUDr. Radimu Boháčovi, Ph.D za cenné rady poskytnuté při vypracování této práce a čas věnovaný diskuzím nad uvedeným tématem.

Obsah

Úvod.....	1
1. Obecná část.....	3
1.1. DPH.....	3
1.2. Daňové subjekty.....	8
1.3. Administrativní povinnosti.....	15
2. Kontrolní hlášení	24
2.1. Obecně.....	24
2.2. Úniky.....	28
2.3. Česká úprava	35
2.4. Slovenská úprava	52
3. Elektronická evidence tržeb	59
3.1. Obecně.....	60
3.2. Česká úprava	68
3.3. Chorvatský a maďarský model	83
3.4. Registrační pokladny.....	87
3.5. Účtenková loterie	91
3.5.1. Účtenková loterie na Slovensku	96
3.5.2. Účtenková loterie v dalších zemích.....	100
Závěr	108
Seznam zkratk.....	111
Seznam příloh	112
Zdroje.....	115
Shrnutí v českém jazyce	126
Resume in English	128

Úvod

Garantem uchování řádu a spravedlnosti mezi lidmi je v dnešním civilizovaném světě zpravidla stát, jakožto organizace plnící mimo jiné i funkci dohledu nad dodržováním zákonů. Nejinak tomu je i v České republice. Ke svému fungování ovšem i stát potřebuje finanční prostředky, například na zabezpečení činnosti bezpečnostních složek a zajištění pomoci pro ty, kterým nikdo jiný nepomůže. Tyto prostředky ovšem nemůže vytvořit nikdo jiný než sami lidé. Každý člověk proto musí nést kousek své odpovědnosti, a to i v zájmu jeho samotného, a přispívat na funkčnost státu, včetně jeho dalšího rozvoje. Zmíněný příspěvek bývá již od pradávna nazýván tzv. daní. Troufnu si tvrdit, že většina lidí i v naší zemi obecně chápe, proč jsou daně potřeba a nejspíše s částí z nich i obecně souhlasí, pokud však přijde čas na samotné placení, byli by radši, kdyby je platil někdo jiný. Každý se přirozeně nerad vzdá svého majetku a je proto do určité míry ironické, že v podstatě všechny daně fungují tak, že si jejich výši, ještě před samotným zaplacením, povinně vyčíslují v daňových přiznáních sami lidé, kteří z hlediska daňového práva, podřazeného pod právo finanční, spadají pod pojem daňové subjekty. Takováto obligatorní vyčíslování daní a poskytování informací pověřeným orgánům státu o tom, na základě jakých skutečností byly získány, lze nazvat jako administrativní povinnosti. Nejedná se však o ledažaké administrativní povinnosti, nýbrž o tak významné povinnosti, že by bez nich celý systém jednoduše nefungoval. Je proto významným zájmem státu nastavit podmínky plnění těchto klíčových povinností tak, aby umožňovaly co nejefektivnější kontrolu daňových subjektů ze strany finanční správy a co nejvíce komplikovaly případnou snahu o realizaci daňových úniků.

V České republice se v současnosti uplatňuje mnoho různých daní. Z hlediska objemu příjmů do veřejných rozpočtů lze jistě říct, že nejdůležitější z nich je daň z přidané hodnoty. Je tedy i logické, že nejvíce daňových úniků je pácháno právě v oblasti této daně. Řádově se jedná o desítky miliard korun ročně. Není proto překvapením, že se současná vláda pokouší, a to i za účelem snižování každoročních deficitů státního rozpočtu, zavést opatření, která by umožnila zefektivnění kontroly pravdivosti tvrzení daňových subjektů, zejména v této konkrétní oblasti. Tato opatření sebou nicméně mají přinést další administrativní zátěž pro povinné subjekty.

Cílem této práce je popsat a provést analýzu nových administrativních povinností daňových subjektů v oblasti DPH. Přeji si, aby tato práce přispěla k nalezení odpovědi na klíčové otázky, zda tyto nové povinnosti jsou správně nastaveny, mohou přinést státu kýžený efekt, tedy zvýšení výběru daní v důsledku snížení daňových úniků, a zda pozitiva spočívající ve zvýšení výběru daní převáží nad negativy spočívajícími ve zvýšení administrativní zátěže pro daňové subjekty.

Práce se člení do třech hlavních kapitol. První kapitola s názvem „Obecná část“ se zabývá obecnými teoretickými otázkami, především problematice vymezení základních pojmů, jejichž pochopení je esenciálním předpokladem pro provedení hlubší analýzy nových opatření a souvisejících administrativních povinností v oblasti DPH. Následující dvě kapitoly s názvy „Kontrolní hlášení“ a „Elektronická evidence tržeb“ se již věnují analýze těchto nových opatření, včetně jejich administrativních dopadů pro daňové subjekty. Jednotlivé kapitoly se člení do příslušných podkapitol.

První obecná část práce je zpracována především za využití metody deskriptivní. V rámci následujících dvou kapitol zvláštní části je využívána metoda analytická, kterou doplňuje metoda komparativní, zejména s ohledem na právní úpravu v jiných státech světa. Následně je využívána také metoda historická, a to především v podkapitole „Registrační poklady“. Při formulování závěrů jsem uplatnil především metodu indukce, kdy na závěry dílčí navazují závěry obecné.

Jako zdroje této práce jsou využity velmi často právní předpisy, včetně jejich aktuálních návrhů. Především se pak jedná o zákony, a to ať už české nebo zahraniční. Dále jsou využívány důvodové zprávy, analýzy a informace zveřejněné několika ministerstvy financí, včetně toho tuzemského, soudní judikatura, odborná literatura a mnoho souvisejících internetových zdrojů.

Tato práce byla sepsána k právnímu stavu účinnému ke dni 10.2.2016. Důvodem pro výběr tohoto data bylo prohlášení vládních poslanců o odhodlanosti prosadit elektronickou evidenci tržeb ve třetím čtení i přes odpor opozičních poslanců. Jak se později ukázalo, uvedené datum bylo skutečně konečné a termín hlasování již nebyl znovu odložen.

1. Obecná část

Předtím, než uvedu samotnou analýzu nových administrativních povinností daňových subjektů v oblasti DPH, je samozřejmě nutné se vypořádat s řadou teoretických otázek, resp. náležitě vysvětlit, co je to vlastně daň z přidané hodnoty, kdo jsou daňové subjekty a jaké mají v současnosti administrativní povinnosti v předmětné oblasti. Problematika vyjasnění těchto otázek a přidružených pojmů je právě úkolem této kapitoly, přičemž struktura podřazených podkapitol je koncipována tak, aby působila pokud možno co nejprehledněji, když většině z těchto otázek se věnuje samostatná podkapitola.

1.1. DPH

Daň z přidané hodnoty (dále jen „**DPH**“) je v současnosti jedním z nejdůležitějších prvků daňového systému České republiky. V roce 2014 přinesla do státního rozpočtu více než 230 miliard korun a celkově do veřejných rozpočtů dokonce více než 322 miliard korun.¹

Předtím, než však přejdu ke konkrétnějšímu popisu DPH je nicméně vhodné, alespoň ve stručnosti přiblížit pojem daň. Legální definici tohoto pojmu zakotvuje ustanovení § 2 odst. 3 zák. č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „**DŘ**“), které stanoví, že: *„Daní se pro účely tohoto zákona rozumí peněžité plnění, které zákon označuje jako daň, clo nebo poplatek, peněžité plnění, pokud zákon stanoví, že se při jeho správě postupuje podle tohoto zákona, peněžité plnění v rámci dělené správy.“* S pojmem daň také úzce souvisí pojem příslušenství daně. V souladu s ustanovení § 2 odst. 5 DŘ o tomto pojmu platí, že: *„Příslušenstvím daně rozumějí úroky, penále, pokuty a náklady řízení, jsou-li ukládány nebo vznikají-li podle daňového zákona. Úroky, penále a pokuta za opožděné tvrzení daně sledují osud daně.“*

¹ LEŽATKA, Radek. Schodek státního rozpočtu za rok 2014 je o 34 mld. nižší než plánovaný. *Ministerstvo financí České republiky* [online]. 2015 [cit. 2015-02-04]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2015/pokladni-plneni-statniho-rozpocetu-cr-20131>

Odborná literatura pak daň definuje jako: „*Platební povinnost, kterou stát stanoví zákonem k získání příjmů pro úhradu celospolečenských potřeb, tj. pro státní rozpočet, aniž přitom poskytuje zdaňovaným subjektům ekvivalentní protiplnění.*“²

Jednotlivé daně je dále možné podle jejich zvláštních charakteristických rysů třídit do různých kategorií, přičemž jako nejvýznamnější třídění se zpravidla uznává rozlišení na daně přímé a nepřímé.

Detailní úpravu DPH lze nalézt v zákoně č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „**ZDPH**“), který nabyl účinnosti k 1.5.2004., tedy ke dni vstupu ČR do Evropské unie (dále jen „**EU**“). V rámci celé EU funguje společný systém DPH založený na zásadě, že se na zboží a služby uplatňuje všeobecná daň ze spotřeby v přesném poměru k ceně zboží a služeb, bez ohledu na počet plnění uskutečněných ve výrobním a distribučním procesu před stupněm, ve kterém je daň uplatněna. Uvedené datum účinnosti ZDPH proto není pouhou náhodou. Základem pro fungování společného systému DPH je pak SMĚRNICE RADY 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006, o společném systému daně z přidané hodnoty³(dále jen „**SMĚRNICE**“), která harmonizuje právní předpisy všech členských států v uvedené oblasti. DPH nicméně byla na území ČR zavedena již před vstupem ČR do EU, a to k 1.1.1993 zákonem č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, který zároveň zrušil daňové předchůdce DPH tzv. daň z obratu a daň dovozní. Historický vůbec poprvé však nebyla DPH zavedena na starém kontinentě, nýbrž ve Spojených státech amerických, a to konkrétně v Michiganu v roce 1953.⁴

DPH se spolu se spotřebními daněmi řadí mezi tzv. **daně nepřímé**, pro které je typické, že plátcem daně, tedy osobou, která pod vlastní majetkovou odpovědností odvádí správci daně vybranou daň, je osoba odlišná od osoby, jejíž prostředky daň skutečně postihuje resp. od osoby, která ji jinak řečeno ekonomicky nese. Pro nepřímé daně je

² BAKEŠ, Milan. *Finanční právo*. 6. upr. vyd. V Praze: C.H. Beck, 2012, s. 154. Právnícké učebnice. ISBN 978-80-7400-440-7 či HENDRYCH, Dušan. *Právníký slovník*. 3., podstatně rozš. vyd. V Praze: C.H. Beck, 2009, s. 89. Beckovy odborné slovníky. ISBN 978-80-7400-059-1.

³ Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty. *EUR-Lex* [online]. 2015 [cit. 2015-02-07]. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?uri=CELEX:02006L0112-20150101>

⁴ BAKEŠ, Milan. *Finanční právo*. 6. upr. vyd. V Praze: C.H. Beck, 2012, s. 169. Právnícké učebnice. ISBN 978-80-7400-440-7.

dále charakteristické, že na rozdíl od daní přímých, které postihují zdaňovaný příjem při jeho vzniku, ho tyto postihují až při jeho reálné upotřebení.

Dalším charakteristickým prvkem DPH je její **neutralita**, kterou lze spatřovat ve skutečnosti, že z obecného hlediska, pomineme-li osvobození upravená v ustanoveních § 51 až 71g ZDPH, jsou zdanitelným plněním v souladu s ustanovením § 2 ZDPH veškerá dodání zboží za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti s místem plnění v tuzemsku, poskytnutí služby za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti s místem plnění v tuzemsku, pořízení zboží z jiného členského státu za úplatu uskutečněné v tuzemsku osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti nebo právnickou osobou nepovinnou k dani a veškerý dovoz zboží s místem plnění v tuzemsku. Všechny podnikající subjekty proto mají z daňového hlediska stejné podmínky a nelze hovořit o jakékoliv diskriminaci. V souladu s ustálenou judikaturou Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“) je pak neutralita DPH „základní zásadou společného systému DPH zavedeného právními předpisy Společenství v dané oblasti“.⁵

Pojem daň již byl vysvětlen výše. Zbývá proto ještě konkretizovat důvod jeho spojení s pojmem přidaná hodnota. Proces uspokojování potřeb konečného spotřebitele prostřednictvím produktu, o který má zájem, zpravidla probíhá v několika fázích. Není totiž úplně typické, aby si jedna osoba sama získávala vstupní suroviny a tyto zároveň zpracovala do finálního produktu prodávanému konečnému spotřebiteli. Tato skutečnost ostatně koresponduje s fungováním systému dělby práce. Jako názorný příklad lze použít například tradiční český nápoj pivo. Předtím, než si tekutý chléb, jako koneční spotřebitelé můžeme nechat v naší oblíbené hospodě natočit a přinést k našemu stolu, musí nejprve nějaký pěstitel koncem srpna sklídit úrodu chmele. Předmětný chmel je později zakoupen pivovarem, který ho zpracuje spolu s vodou, sladem a případně dalšími surovinami. Hotový produkt následně pivovar dodá do velkoskladu, odkud si ho odeberou jednotlivé hospody a restaurační zařízení, aby ho mohli nabídnout svým věrným štamgastům.

⁵ Viz rozsudek SDEU ve věci C-566/07 Staatssecretaris van Financiën proti Stadeco BV ze dne 18. června 2009. Dostupný z: <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=75457&pageIndex=0&doclang=CS&mde=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=605764>

Jak je vidět na popsaném případě, každý článek v uvedeném řetězci má svůj úkol, a tedy do něho svojí prací přidá určitou jím vytvořenou hodnotu. A právě pouze tato přidaná hodnota je v konečném důsledku zdaněna, ačkoliv to tak na první pohled nemusí laikovi připadat. I pivovar totiž musí pěstiteli chmele, za předpokladu, že je pěstitel plátcem DPH, zaplatit za chmel cenu včetně DPH. Pokud se tedy pěstitel samozřejmě z rozmaru nerozhodne uhradit DPH z vlastní kapsy. Tuto daň, kterou pivovar zaplatí a pěstitel chmele ji je povinen odvést státu nazýváme z pohledu pivovaru, jako tzv. daň na vstupu. Obdobně i velkosklad musí pivovaru uhradit za dodané pivo cenu včetně DPH. Tuto daň, kterou pivovar obdrží od velkoskladu, nazýváme z pohledu pivovaru, jako tzv. daň na výstupu.⁶ A nyní přichází ta nejdůležitější část pro pochopení fungování systému DPH. V souladu s ustanovením § 72 odst. 1 písm. a) ZDPH platí, že: *„Plátce je oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování zdanitelných plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku“*. Jen pro úplnost je nutno uvést, že v souladu s písm. b) až e) uvedeného ustanovení je pak možnost odpočtu daně na vstupu stanovena i pro účely uskutečňování některých dalších plnění.

Zjednodušeně řečeno tedy v našem konkrétním případě platí, že pivovar, který je povinen odvést státu DPH vybranou od velkoskladu, za dodání svého piva, je oprávněn od této vybrané daně odpočítat DPH, kterou předtím zaplatil pěstiteli chmele a tedy je povinen odvést státu pouze výsledný rozdíl v obou částkách. V důsledku uvedeného postupu ve finále pivovar zdaňuje pouze tu část plnění, kterou sám přidal, a proto tedy název daň z přidané hodnoty. Výše popsané platí pro všechny subjekty v řetězci kromě konečného spotřebitele, hosta v hospodě či restauraci, který nemá nic, co by mohl odpočítat. Je to právě skutečnost odpovídající zdaňování jednotlivých fází výroby, která DPH odlišuje od jejího předchůdce tzv. daně z obrátu. Navíc, jak je vidět, celkový počet subjektů v řetězci nemá na konečnou výši daně rozhodující vliv, protože ta je určena cenou, kterou zaplatí konečný spotřebitel.

⁶ Viz ustanovení § 4 odst. 1 písm. c) ZDPH: *„Pro účely tohoto zákona se rozumí daní na výstupu daň uplatněná plátcem za zdanitelné plnění podle § 13 až 20 nebo z přijaté úplaty vztahující se k tomuto plnění“*.

Zvláštní situace nastává, pokud odpočet daně představuje za zdaňovací období vyšší částku, než daň na výstupu. V takovém případě se hovoří o tzv. nadměrném odpočtu⁷, přičemž stát je povinen vracet plátcí přeplatek na dani. Tato skutečnost zpravidla vzbuzuje pozornost správce daně. Plátce daně by měl mít na paměti, že za účelem uplatnění nároku na odpočet daně je obecně povinen mít daňový doklad.

Předmět DPH je upraven v ustanovení § 2 odst. 1 ZDPH a do značné míry koresponduje s popsáním pojmem zdanitelné plnění. Plnění osvobozená od daně můžeme dělit na ty, které jsou bez nároku na odpočet, kam se řadí zejména poštovní služby včetně dodání známek, rozhlasové a televizní vysílání, finanční a pojišťovací činnosti, dodání a nájem vybraných nemovitých věcí, výchova a vzdělávání, zdravotnické služby, sociální pomoc atd., a na ty s nárokem na odpočet, pro které je typický přeshraniční prvek. Osvobození od daně se zpravidla vztahuje na plnění, u kterých je přesné stanovení základu daně zjednodušeně řečeno nemožné, a na plnění v zájmu obecného blaha. Daň je plátce obecně povinen přiznat ke dni uskutečnění zdanitelného plnění nebo ke dni přijetí úplaty, a to konkrétně k tomu dni, který nastane dříve.⁸ Pokud jde o den uskutečnění zdanitelného plnění, ZDPH pamatuje na celou řadu různých případů, namátkou lze uvést například situaci, kdy je plnění uskutečněno podle smlouvy o dílo, zde se konkrétně jedná o den převzetí díla nebo jeho dílčí části. Plátce dále daň povinně uvádí v daňovém přiznání za zdaňovací období, ve kterém mu vznikla povinnost přiznat daň. Podle ustanovení § 99 ZDPH je zdaňovacím obdobím kalendářní měsíc. Plátce, jehož obrát za bezprostředně předcházející kalendářní rok nepřesáhl 10 mil. Kč, který není nespolehlivým plátcem ba ani skupinou, se však může rozhodnout, že jeho zdaňovacím obdobím pro příslušný kalendářní rok bude kalendářní čtvrtletí. Obecně platí, že správcem daně je příslušný finanční úřad. Výjimku z tohoto pravidla představují věci týkající se povolení k prodeji za ceny bez daně a dovozu zboží, kdy je správcem daně příslušný celní úřad.⁹

Základem daně je vše, co jako úplatu obdržel nebo má obdržet plátce za uskutečněné zdanitelné plnění, a to případně i včetně spotřební daně. Pokud jde o sazby DPH, tak s účinností od 1.1.2015 byly zák. č. 262/2014 Sb. v ČR zavedeny celkem tři, a to i přes

⁷ Viz ustanovení § 4 odst. 1 písm. d) ZDPH.

⁸ Viz ustanovení § 21 odst. 1 ZDPH.

⁹ Viz ustanovení § 4 odst. 1 písm. e) ZDPH.

kritiku opozice argumentující zejména zvyšováním rizika daňových úniků a administrativní náročnosti. Na druhou stranu nelze ovšem konstatovat, že by v evropském měřítku bylo stanovení tří sazeb DPH neobvyklým jevem. V současnosti jsou totiž tři a více sazeb aplikovány ve více než polovině členských států EU¹⁰. Základní sazba daně zůstala aktuálně i nadále ve výši 21 %, snížená sazba je však v současnosti rozdělena na tzv. první ve výši 15 % a druhou ve výši 10 %. Seznam zboží podléhajícího první snížené sazbě DPH upravuje příloha č. 3 ZDPH, jedná se například o potraviny včetně nápojů (vyjma těch alkoholických). Zboží podléhající druhé snížené sazbě pak stanovuje příloha č. 3a ZDPH, sem patří například léky a tištěné knihy. I na problematiku sazeb dopadá společný systém DPH a související harmonizace. Od 1. ledna 2011 do 31. prosince 2015 nesmí být základní sazba nižší než 15 %. Snížená sazba dále nesmí být nižší než 5 %. Snížené sazby pak mohou být v souladu s čl. 98 odst. 2 SMĚRNICE aplikovány pouze u dodání zboží a poskytnutí služeb těch kategorií, které jsou uvedeny v příloze III SMĚRNICE, což se nedávno ukázalo být těžko překonatelnou překážkou pro snahu vlády zařadit pod sníženou sazbu i dětské pleny.

1.2. Daňové subjekty

Obecnou legální definici daňových subjektů, tedy osob, o jejichž administrativních povinnostech v oblasti DPH pojednává tato práce, lze nalézt v ustanovení § 20 DŘ, podle kterého *„Daňovým subjektem je osoba, kterou za daňový subjekt označuje zákon, jakož i osoba, kterou zákon označuje jako poplatníka nebo jako plátce daně“*. Daňové subjekty tvoří výšeč tzv. osob zúčastněných na správě daní, přičemž v souladu se základními zásadami správy daní jsou osoby zúčastněné na správě daní a správce daně povinny vzájemně spolupracovat.

Bližší úpravu daňových subjektů v oblasti DPH lze nalézt v ustanoveních § 5 až § 6l ZDPH. Základním subjektem je tzv. **„Osoba povinná k dani“**. Podle její legální definice, která slouží jako určitý odrazový můstek pro definice dalších daňových subjektů, platí, že: *„Osoba povinná k dani je fyzická nebo právnická osoba, která samostatně uskutečňuje ekonomické činnosti, pokud tento zákon nestanoví v § 5a jinak.“*

¹⁰ KODAP, s.r.o. Sazby DPH v Evropě. KODAPGROUP [online]. 2015 [cit. 2015-02-17]. Dostupné z: <http://www.kodap.cz/cz/prehledy/sazby-dph-v-evrope.html>

Osobou povinnou k dani je i právnická osoba, která nebyla založena nebo zřízena za účelem podnikání, pokud uskutečňuje ekonomické činnosti.“

Ekonomickou činnost obsaženou v definici osoby povinné k dani je potom potřeba chápat ve smyslu ustanovení § 5 odst. 2 ZDPH, podle kterého se jí rozumí soustavná činnost výrobců, obchodníků a osob poskytujících služby, včetně důlní činnosti a zemědělské výroby a soustavné činnosti vykonávané podle zvláštních právních předpisů, zejména nezávislé činnosti vědecké, literární, umělecké, výchovatelské nebo učitelů, jakož i nezávislé činnosti lékařů, právníků, inženýrů, architektů, dentistů a účetních znalců. Za ekonomickou činnost se dále považuje i využití hmotného a nehmotného majetku za účelem získání příjmů, pokud je tento majetek využíván soustavně, zde se může jednat například o pronájem majetku. Naproti tomu nelze za ekonomickou činnost považovat činnost zaměstnanců v rámci pracovně právního vztahu. Zvláštní pravidla se dále aplikují pro stát, kraje, obce, organizační složky státu, krajů a obcí, dobrovolné svazky obcí, hlavní město Prahu, jeho městské části a právnické osoby založené nebo zřízené zvláštním právním předpisem nebo na jeho základě. Tyto subjekty se při výkonu působností v oblasti veřejné správy nepovažují za osoby povinné k dani, a to ani v případech, kdy je za výkon těchto působností vybírána úplata, například ve formě správních či místních poplatků. Naopak v případech, kdy uvedené subjekty uskutečňují činnosti vyjmenované v příloze č. 1 ZDPH, spočívající například v dodání vody, plynu, tepla, chladu, elektřiny, telekomunikačních službách, osobní či nákladní přepravě, za osoby povinné k dani se osoby povinné k dani se považují.

I česká, výše zmíněná, legální definice osoby povinné k dani je v důsledku existence společného systému DPH do značné míry ovlivněna evropskou úpravou obsaženou ve SMĚRNICI, konkrétně v její Hlavě III. Na základě této skutečnosti pak nezanedbatelnou interpretační roli v dané problematice sehrává i SDEU. Ten například zastává konstantní názor, že posouzení plnění jako „ekonomické činnosti“ ve smyslu SMĚRNICE je nezávislé na jeho účelu a jeho výsledcích a je založeno pouze na objektivních kritériích.¹¹ Tato objektivní kritéria samozřejmě nejsou splněna v případě

¹¹ Viz rozsudek SDEU ve věci C-223/03 University of Huddersfield Higher Education Corporation proti Commissioners of Customs & Excise ze dne 21. února 2006. Dostupné z:

daňového podvodu, například nepravdivým daňovým přiznáním nebo vystavením nesprávných faktur. Přesto otázka, zda dotyčné plnění je uskutečněno pouze za účelem získat daňové zvýhodnění, není relevantní pro určení, zda je plnění dodáním zboží nebo poskytnutím služeb a hospodářskou činností. Zmíněné závěry mají smysl zejména proto, aby příjemce plnění nebyl vystaven povinnosti zkoumat subjektivní kritéria, tj. úmysl dodavatele, předtím, než se rozhodne úhradu za takové plnění uplatňovat jako daň na vstupu.¹² V souvislosti s uvedeným je však zároveň potřeba připomenout i jiné velmi významné rozhodnutí SDEU¹³ podle kterého „šestá směrnice¹⁴ musí být vykládána v tom smyslu, že brání nároku osoby povinné k dani na odpočet DPH odvedené na vstupu, pokud plnění zakládající tento nárok představují zneužití“. Uvedený judikát známý pod názvem Halifax proto v podstatě představuje určitý korektiv ke striktnímu využívání objektivních kritérií.

Za činnost soustavnou ve smyslu § 5 odst. 2 ZDPH je pak podle judikatury správních soudů třeba považovat každou činnost, která není pouze činností příležitostnou ve smyslu komunitárního práva.¹⁵ Krajský soud v Praze, který vyjádřil uvedený názor, při jeho formulaci ostatně také vycházel z rozhodovací praxe SDEU, konkrétně z rozsudku ve věci C-230/94 Renate Enkler a Finanzamt Homburg ze dne 26. září 1996, ve kterém bylo stanoveno, že: „*Comparison of Article 4(2) with Article 4(3) of the Sixth Directive shows that the concept of economic activity referred to in both the first and second sentences of Article 4(2) does not include activities carried out on an occasional basis.*“, tedy zjednodušeně řečeno, že koncept ekonomické aktivity ve smyslu šesté směrnice (či nynějšího čl. 9 odst. 1 druhého pododstavce SMĚRNICE) nezahrnuje aktivity uskutečňované pouze příležitostně.

<http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=56184&pageIndex=0&doclang=CS&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=24529>

¹² Viz rozsudek Krajského soudu v Praze č.j. 45 Af 13/2012 – 44 ze dne 11.9.2012.

¹³ Viz rozsudek SDEU ve věci C-255/02 Halifax a další proti Commissioners of Customs & Excise ze dne 21. února 2006. Dostupný z:

<http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=56198&pageIndex=0&doclang=CS&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=41150>

¹⁴ Šestá směrnice neboli směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně je v podstatě předchůdkyní SMĚRNICE.

¹⁵ Viz rozsudek Krajského soudu v Praze č.j. 45 Af 13/2012 – 44 ze dne 11.9.2012.

Definice osoby povinné k dani do značné míry koresponduje i s definicí podnikatele zakotvenou v ustanovení § 420 zák. č. 89/2012 Sb., občanský zákoník (dále jen „**NOZ**“) podle které *„Kdo samostatně vykonává na vlastní účet a odpovědnost výdělečnou činnost živnostenským nebo obdobným způsobem se záměrem činit tak soustavně za účelem dosažení zisku, je považován se zřetelem k této činnosti za podnikatele.“*

Dalším velmi významným daňovým subjektem v oblasti DPH je tzv. „**plátce**“. *Plátcem se stane osoba povinná k dani se sídlem v tuzemsku, jejíž obrat za nejvýše 12 bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců přesáhne 1 000 000 Kč, s výjimkou osoby, která uskutečňuje pouze plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně.*¹⁶ Jak je tedy vidět, každý plátce daně musí být osobou povinnou k dani, uvedený vztah nicméně již neplatí obráceně. Ohledně okamžiku vzniku statusu plátce ex lege platí, že osoba povinná k dani je plátcem od prvního dne druhého měsíce následujícího po měsíci, ve kterém překročila stanovený obrat.¹⁷ Registrační povinnost je tak v současné době pouze otázkou evidenční a administrativní a nemá význam z hlediska plnění povinností a uplatňování práv plátce.¹⁸

Takto stanovená koncepce okamžiku vzniku statusu plátce se nicméně začala uplatňovat až od 1.1.2013 resp. až od účinnosti novely ZDPH, která byla provedena zák. č. 502/2012 Sb. Do uvedeného data totiž platilo, že vznik plátcovství byl vázán na podmínku registrace. Osoba povinná k dani, která nesplnila registrační povinnosti, se stávala plátcem datem účinnosti registrace uvedeným na rozhodnutí o registraci. Nynější úprava zejména lépe navazuje na koncepci stanovenou v ustanoveních § 125 až 131 DŘ a je v souladu s judikaturou SDEU, konkrétně například s rozsudkem ve věci C-438/09.¹⁹ V daném rozsudku se SDEU vyjádřil ohledně názoru žalobce z původního řízení, že: *„Registrace subjektu jakožto osoby povinné k DPH je pouze technickým úkonem, který nemůže mít žádný vliv na nárok na odpočet daně zaplacené na vstupu.“* tak, že: *„Článek 22 odst. 1 šesté směrnice upravuje pouze povinnost, aby osoby povinné*

¹⁶ Viz ustanovení § 6 odst. 1 ZDPH.

¹⁷ Viz ustanovení § 6 odst. 2 ZDPH.

¹⁸ PITNER, Ladislav a Václav BENDA. *Daň z přidané hodnoty s komentářem: podle právního stavu k 1.5.2013*. Olomouc: ANAG, 2013, s. 47. Daně (ANAG). ISBN 978-80-7263-812-3.

¹⁹ Rozsudek SDEU ve věci C-438/09 Bogusław Juliusz Dankowski proti Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi ze dne 22 prosince 2010 dostupný z:

<http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=83460&pageIndex=0&doclang=CS&mde=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=105985>

k dani oznámily zahájení, změnu a ukončení svých činností, avšak neopravňuje nijak členské státy k tomu, aby v případě nepředložení takového oznámení odložily možnost uplatnit nárok na odpočet až do skutečného začátku obvyklého uskutečnění zdaněných plnění nebo připravily osobu povinnou k dani o možnost uplatnit tento nárok (viz rozsudky ze dne 21. března 2000, Gabalfriša a další, C-110/98 až C-147/98, Recueil, s. I-1577, bod 51, a ze dne 21. října 2010, Nidera Handelscompagnie, C-385/09, Sb. rozh. s. I-0000, bod 48). Jak je vidět neexistenci registrace osoby povinné k dani nedával SDEU z hlediska práv a povinností plátců žádný význam.

Osoba povinná k dani je v souladu s ustanovením § 94 ZDPH povinna podat přihlášku k registraci do 15 dnů po skončení kalendářního měsíce, ve kterém překročila stanovený obrat. Pokud osoba povinná k dani tuto svoji registrační povinnost nesplní tím, že nepodá registrační přihlášku, bude zpětně zaregistrována rozhodnutím správce daně z moci úřední. Uvedená situace sebou v praxi pro plátce většinou přinese i další negativní konsekvence v podobě pokuty za opožděné tvrzení daně²⁰ a úroků z prodlení.²¹ V případě, že by byl plátce již předem vyzýván správcem daně ke splnění registrační povinnosti, lze si teoreticky představit i uložení pořádkové pokuty za maření správy daní spočívající v nevyhovění výzvě ke splnění procesní povinnosti nepeněžitě povahy.²²

Plátcem jsou dále také osoba povinná k dani, která je společníkem společnosti, v jejímž rámci se uskutečňuje plnění s nárokem na odpočet daně, a to ode dne, kdy se stal plátcem kterýkoli z ostatních společníků. Osoba povinná k dani, která se stane společníkem společnosti, v jejímž rámci uskutečňuje plnění s nárokem na odpočet daně společně s plátcem, a to ode dne, kdy se stala společníkem. Osoba povinná k dani ode dne nabytí majetku, pokud nabývá tento majetek pro účely uskutečňování ekonomických činností na základě rozhodnutí o privatizaci podle zákona upravujícího podmínky převodu majetku státu na jiné osoby. Osoba povinná k dani ode dne nabytí majetku, pokud nabývá tento majetek od plátce nabytím obchodního závodu. Osoba povinná k dani ode dne zápisu přeměny obchodní korporace do obchodního rejstříku, pokud na ni při této přeměně přechází nebo je převáděno jmění zanikající nebo

²⁰ Viz ustanovení § 250 DŘ.

²¹ Viz ustanovení § 252 DŘ.

²² Viz ustanovení § 247 odst. 2 DŘ.

rozdělované obchodní korporace, která byla plátcem. Osoba povinná k dani se sídlem v tuzemsku, která poskytuje služby s místem plnění v tuzemsku, s výjimkou služeb osvobozených od daně bez nároku na odpočet daně, nebo která uskutečňuje zasílání zboží do tuzemska s místem plnění v tuzemsku, a to prostřednictvím své provozovny umístěné mimo tuzemsko, ode dne poskytnutí těchto služeb nebo dodání tohoto zboží. A řada dalších osob povinných k dani za podmínek blíže upravených v ustanoveních § 6c až § 6f ZDPH.

Plátcem se nicméně osoba povinná k dani nemusí stát pouze ex lege dosáhnutím předpokládaného obratu. Vedle těchto možností počítá ZDPH i s variantou dobrovolnou, o které platí, že: „Osoba povinná k dani se sídlem nebo provozovnou v tuzemsku, která uskutečňuje nebo bude uskutečňovat plnění s nárokem na odpočet daně, může podat přihlášku k registraci.“²³ Takový krok ač sebou samozřejmě přinese zdražení produktů a služeb, zejména pokud jsou odebírány konečnými spotřebiteli, může být ekonomicky velice výhodný zejména pro osoby závislé na dodávkách od plátce či dodávající plátcům, kteří takové zdražení prostřednictvím odpočtů nakonec ani nepocítí.

Pro plátce daně vyplývá přirozeně řada práv a povinností. Mezi povinnosti lze demonstrativně zařadit například povinnost přiznat a odvést daň, vystavit a uchovat daňový doklad, vést evidenci pro daňové účely, povinnost ručení atd. Nejdůležitějším právem plátce je pak nárok na odpočet daně.²⁴

Dalším daňovým subjektem je tzv. „**poplatník**“. Ačkoliv bychom jeho definici či pouhou zmínku hledali v ZDPH marně, fakticky se samozřejmě musí objevovat i v oblasti této daně. Poplatníkem lze totiž rozumět osobu, jejíž příjmy, majetek nebo úkony jsou přímo podrobeny dani. Přestože i plátcí fakticky nakupují zboží či služby za ceny včetně DPH, vzhledem k existenci mechanismu odpočtů jsou to nakonec vždy pouze poplatníci, jejichž prostředky jsou v oblasti DPH státu odváděny.

Za specifický daňový subjekt v oblasti DPH lze označit tzv. „**ručitele**“. V souladu ustanovením § 106 ZDPH je nicméně ručitelem vždy pouze plátce. Lze konstatovat, že postupem času dochází ke konstantnímu nárůstu důvodů ručení, přičemž v současnosti

²³ Viz ustanovení § 94a ZDPH.

²⁴ Viz podkapitola 1.1.

jejich počet činí přesně deset. Příkladem lze uvést situaci, kdy plátce, který přijme zdanitelné plnění, věděl nebo vědět měl a mohl, že daň uvedená na daňovém dokladu nebude úmyslně zaplacená, že poskytovatel zdanitelného plnění se úmyslně dostal nebo dostane do postavení, kdy nemůže daň zaplatit, či že dojde ke zkrácení daně nebo vylákání daňové výhody.²⁵

Dalším specifickým daňovým subjektem je tzv. „**skupina**“. Definice tohoto subjektu byla do ZDPH zakomponována s účinností zák. č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů. Skupinou se pro účely ZDPH rozumí skupina spojených osob se sídlem nebo provozovnou v tuzemsku, která je registrována k dani jako plátce podle ustanovení § 95a ZDPH. Zároveň platí, že sídla nebo provozovny osob, které jsou součástí skupiny, mimo tuzemsko, nejsou součástí skupiny. Hlavní výhodou skupiny je, že se považuje za samostatnou osobu povinnou k dani. Plnění uskutečňovaná mezi členy skupiny tak logicky nemohou být považována za plnění uskutečněná mezi osobami povinnými k dani, a tedy nejsou předmětem daně.²⁶ Členové skupiny dále podávají daňová přiznání a souhrnná hlášení společně za celou skupinu, čímž dochází ke snížení související administrativy. Kombinací osvobozených plnění bez nároku na odpočet a zdanitelných plnění uskutečňovaných v rámci skupiny lze navíc dosáhnout příznivější hodnoty vypořádacího koeficientu pro krácení nároku na odpočet u plnění skupinou přijatých.²⁷ Každá osoba nicméně může být členem pouze jedné skupiny a člen skupiny nesmí být současně společníkem společnosti. Za spojené osoby je pak potřeba rozumět kapitálově spojené osoby nebo jinak spojené osoby. Pro účely ZDPH jedná za skupinu její zastupující člen. Členové skupiny odpovídají společně a nerozdílně za povinnosti skupiny vyplývající z daňových zákonů. Za tyto povinnosti skupiny odpovídají i po jejím zrušení nebo po zániku jejich členství ve skupině, a to za období, ve kterém byli členy skupiny.

Poslední daňový subjekt, který je potřeba v oblasti DPH zmínit je tzv. „**identifikovaná osoba**“. Ohledně tohoto subjektu platí, že: *Osoba povinná k dani, která není plátcem,*

²⁵ K těmto a dalším důvodům ručení blíže viz ustanovení § 109 ZDPH.

²⁶ GALOČÍK, Svatopluk a Oto PAIKERT. *DPH 2013: výklad s příklady*. 9 vyd. Praha: Grada Publishing, 2013, s. 28. ISBN 978-80-247-4626-5.

²⁷ KRAFTOVÁ, Vladimíra. Skupina - rok existence. *Daňáři online: portál daňových poradců a profesionálů* [online]. 2010 [cit. 2015-03-04]. Dostupné z: <http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d12280v15194-skupina-rok-existence/>

*nebo právnická osoba nepovinná k dani jsou identifikovanými osobami, pokud v tuzemsku pořizují zboží z jiného členského státu, které je předmětem daně, kromě zboží pořízeného prostřední osobou v rámci zjednodušeného postupu při dodání zboží uvnitř území Evropské unie formou třístranného obchodu, ode dne prvního pořízení tohoto zboží.*²⁸ V problematice uvedené definice identifikované osoby je vhodné mít na paměti, že předmětem daně není pořízení zboží z jiného členského státu, pokud celková hodnota pořízeného zboží bez daně nepřekročila v příslušném ani bezprostředně předcházejícím kalendářním roce 326 000 Kč. Identifikovaná osoba, která pořizuje v tuzemsku zboží z jiného členského státu je pak v souladu s ustanovením § 108 ZDPH povinna přiznat daň.

1.3. Administrativní povinnosti

Jak již bylo naznačeno v Úvodu této práce, správa daně, tedy postup, jehož cílem je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady je v ČR obecně založen na administrativních povinnostech daňových subjektů zahrnujících mimo jiné i povinnost vypočítat a přiznat daň. Uvedené ostatně potvrzuje hned úvodní ustanovení § 1 DŘ, které stanovuje, že: *„Základem pro správné zjištění a stanovení daně je daňové přiznání, hlášení nebo vyúčtování (dále jen „řádné daňové tvrzení“) a dodatečné daňové přiznání, následné hlášení nebo dodatečné vyúčtování (dále jen „dodatečné daňové tvrzení“) podané daňovým subjektem“.* Vzhledem k tomu, že dvě nové administrativní povinnosti daňových subjektů v oblasti daně z přidané hodnoty, kterým se věnuje tato práce v kapitolách 2. a 3., slouží v podstatě k efektivnějšímu ověřování pravdivosti skutečností uváděných v rámci stávajících administrativních povinností, lze jistě považovat přiblížení stávajících institutů alespoň v několika následujících odstavcích za velmi vhodné. Každou z níže uváděných administrativních povinností lze přitom podřadit buď do skupiny tzv. obecných administrativních povinností, nebo do skupiny tzv. zvláštních administrativních povinností. Uvedené podřazení lze činit podle toho, zda má uvedená administrativní povinnost v rámci daňového práva vztah k více odlišným daním (typickým příkladem této administrativní povinnosti je povinnost podat daňové přiznání, s níž se lze nepochybně setkat nejenom v oblasti DPH), či zda je daná administrativní povinnost charakteristická pouze pro oblast DPH.

²⁸ Viz ustanovení § 6g ZDPH.

Jak vyplývá z výše uvedeného, pojem řádné daňové tvrzení představuje legislativní zkratku zahrnující mimo jiné daňové přiznání, tedy v podstatě nejdůležitější druh podání v oblasti daní, a další hlášení a vyúčtování. Obecně je v souvislosti s těmito instituty potřeba nejprve uvést, že v souladu ustanovením § 135 odst. 1 DŘ jsou k jejich podání povinny všechny daňové subjekty, kterým je tato povinnost uložena explicitně zákonem, a dále ty subjekty, který jsou k tomu správcem daně vyzvány. Pokud jde o obsah daňového přiznání, platí, že je potřeba v něm daň především vyčíslit, uvést předepsané údaje a další okolnosti rozhodné pro vyměření daně.²⁹ Výčet předepsaných údajů a dalších okolností rozhodných pro vyměření daně je konkrétněji specifikován v jednotlivých formulářích resp. tiskopisech zveřejňovaných správcem daně. Výše uvedená obecná pravidla zakotvená pro daňová přiznání v DŘ jsou pak blíže popsána pro každou daň v jednotlivých zákonech.

Povinnost podat daňové přiznání tak, jak předpokládá ustanovení § 135 odst. 1 DŘ, je pak v oblasti DPH zakotvena v ustanovení § 101 ZDPH, podle kterého daňové přiznání má povinnost podat plátce, identifikovaná osoba, osoba, které vznikla povinnost přiznat daň, kterou uvedla na jí vystaveném dokladu, a to do 25 dnů po skončení kalendářního měsíce, ve kterém doklad vystavila, a dále osoba, která není plátcem, které vznikla povinnost přiznat daň podle § 108 odst. 1 písm. j), a to do 25 dnů po skončení kalendářního měsíce, ve kterém bylo plátcem deklarováno osvobozené dodání zboží do jiného členského státu. Plátce je povinen podat daňové přiznání i tehdy, když mu nevznikne povinnost daň přiznat. Pokud jde o formu daňového přiznání, je pro plátce stanovena povinnost podat ho elektronicky na elektronickou adresu podatelny zveřejněnou správcem daně. Výjimka z tohoto pravidla je stanovena pro fyzické osoby, jejichž obrát za nejvýše 12 bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců nepřesáhne 6.000.000,- Kč. Lhůta pro podání daňového přiznání činí zpravidla 25 dní od uplynutí zdaňovacího období.³⁰ Uvedená lhůta je důležitá i vzhledem ke skutečnosti, že daň je obecně splatná v poslední den lhůty stanovené pro podání řádného daňového tvrzení. Po přečtení ustanovení § 36 DŘ by se mohlo zdát, že správce daně může lhůtu pro podání řádného daňového tvrzení a tedy i daňového přiznání prodloužit na základě žádosti daňového subjektu, nebo z vlastního podnětu, a to až o tři

²⁹ Viz ustanovení § 135 odst. 2 DŘ.

³⁰ Viz ustanovení § 136 odst. 4 DŘ.

měsíce. Takové prodloužení nicméně v oblasti DPH není možné vzhledem k ustanovení § 136 odst. 4, které uvedenou možnost explicitně zakazuje.

Pro samotný výpočet daně v oblasti DPH, který je potřeba uvést do daňového přiznání³¹ platí, že: „*Daň se vypočte jako součin základu daně a sazby daně. Vypočtená daň se může zaokrouhlit na celé koruny způsobem, že částka 0,50 Kč a vyšší se zaokrouhlí na celou korunu nahoru a částka nižší než 0,50 Kč se zaokrouhlí na celou korunu dolů.*“

Podání daňového přiznání lze bez velkého váhání označit za nejčastější způsob zahájení daňového řízení resp. jeho nalézací či úplně konkrétně vyměřovací části. Uvedené ostatně koresponduje s ustanovením § 139 DŘ podle kterého: „*Daň lze vyměřit na základě daňového přiznání nebo vyúčtování, nebo z moci úřední.*“ Není-li nicméně daňové přiznání včas podáno, vyzve správce daně daňový subjekt k jeho podání a stanoví mu náhradní lhůtu. Nevyhoví-li daňový subjekt ve stanovené lhůtě ani této výzvě, může správce daně vyměřit daň podle pomůcek nebo předpokládat, že daňový subjekt tvrdil v řádném daňovém tvrzení daň ve výši 0 Kč.

Zjistí-li plátce či jiný daňový subjekt, že podané daňové přiznání neodpovídá skutečnosti ještě předtím, než uplyne lhůta pro podání daňového přiznání, může plátce takto vadné daňové přiznání opravit prostřednictvím tzv. **opravného daňového přiznání**.³² V daňovém řízení se bude následně postupovat na základě opravného daňového přiznání a k původnímu vadnému přiznání se nebude přihlížet.

Dalším specifickým druhem daňového přiznání je tzv. **dodatečné daňové přiznání**. Toto přiznání podává plátce či jiný daňový subjekt podle ustanovení § 101 ZDPH v případech, kdy zjistí, že daň má být vyšší než poslední známá daň. Dodatečné daňové přiznání jsou uvedené subjekty povinny podat do konce měsíce následujícího po měsíci, ve kterém uvedenou skutečnost zjistili. Ve stejné lhůtě je zároveň potřeba rozdílnou částku uhradit. Povinnost podat dodatečné daňové přiznání trvá po dobu běhu lhůty pro stanovení daně. Lhůta pro stanovení daně činí tři roky a počíná běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení resp. tedy daňového přiznání. V dodatečném daňovém přiznání uvádí daňový subjekt rozdíl oproti poslední známé dani

³¹ Viz ustanovení § 135 odst. 2 DŘ.

³² Viz ustanovení § 138 DŘ.

a den jeho zjištění. I dodatečné daňové přiznání může být nahrazeno opravným daňovým přiznáním.

Obdobně má daňový subjekt možnost podat dodatečné daňové přiznání ve lhůtě uvedené v předchozím odstavci na daň nižší, než je poslední známá daň, jestliže taková daň byla stanovena v nesprávné výši. Takové dodatečné daňové přiznání nicméně nelze podat, pokud jakékoliv z rozhodnutí, z něhož vyplývá poslední známá daň, bylo učiněno podle pomůcek nebo vydáno na základě sjednání daně.

Vedle výše popsaných případů je možné dodatečné daňové přiznání podat i v situaci, kdy se mění pouze údaje daňovým subjektem dříve tvrzené a nikoliv samotná poslední známá daň. Uvedený postup je v oblasti DPH využitelný například tehdy, kdy plátce daně zjistí okolnosti, na základě kterých měla být původní daň vyšší, nicméně zároveň plátce dříve neuplatnil všechny nároky na odpočet daně.

Ačkoliv mnohdy jistě nastanou situace odpovídající výše uvedený případů ne úplně vždy je možné dodatečné daňové přiznání podat. Zákonodárce totiž stanovil řadu překážek vylučujících takový postup. Obecně se jedná o takové případy, kdy již ze strany správce daně probíhá posuzování či revidování dříve stanovené daně, a nově tvrzený rozdíl by proto byl až do ukončení předmětných revizí nejistý resp. by jej správce daně nemohl vyměřit.³³ Dodatečné daňové přiznání tak není přípustné k dani, která je předmětem probíhající daňové kontroly, popřípadě je-li předmětem oznámené výzvy k daňové kontrole podle ustanovení § 87 odst. 2 DŘ, je-li o této dani zahájeno řízení o mimořádném opravném prostředku, dozorčím prostředku nebo řízení o žalobě podané proti rozhodnutí správce daně. Splatnost daně dodatečně tvrzené daňovým subjektem nastává v náhradní lhůtě, která je shodná se lhůtou výše uvedenou pro podání dodatečného daňového přiznání. Podání dodatečného daňového přiznání je jedním z důvodů pro doměření daně.

Další velmi významnou administrativní povinností v rámci oblasti DPH je vedení tzv. **evidence pro účely daně z přidané hodnoty**. Již z názvu je patrné, že se podle výše prezentovaného dělení jedná o zvláštní administrativní povinnost. Plátcí a

³³ BAXA, Josef, Ondřej DRÁB, Lenka KAINOVÁ, Petr LAVICKÝ, Alena SCHILLEROVÁ, Karel ŠIMEK a Marie ŽIŠKOVÁ. *Daňový řád: komentář*. Vyd. 1. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011. Komentáře Wolters Kluwer, s. 849. ISBN 9788073575649.

identifikované osoby jsou v souladu s ustanovením § 100 odst. 1 ZDPH povinny vést v této evidenci veškeré údaje vztahující se k jejich daňovým povinnostem, a to v členění potřebném pro sestavení daňového přiznání nebo souhrnného hlášení. Předmětná evidence má v podstatě dvě základní funkce. Předně usnadňuje daňovým subjektům sestavování daňového přiznání. Vedle to však pro ni jistě nachází využití i správce daně, a to zejména v rámci daňové kontroly³⁴ či postupu k odstranění pochybností³⁵, při kterých slouží jakožto podklad pro ověřování správnosti údajů uváděných v daňovém přiznání.³⁶

Vymezení rozsahu evidence pro účely daně z přidané hodnoty, tak jak vyplývá z ustanovení § 100 odst. 1 ZDPH, rozhodně nelze považovat za nikterak konkrétní. Pod spojením „veškeré údaje vztahující se k jejich daňovým povinnostem“ by však měly být obecně podřazeny především údaje potřebné pro správné stanovení daňové povinnosti. V praxi tak evidence zpravidla obsahuje pořadová čísla plnění, čísla dokladů, datum uskutečnění plnění, základ daně, sazbu daně či údaj o tom, že plnění je od daně osvobozeno, a samotnou výši daně.³⁷ Vedle uvedených skutečností plynoucích z praxe nicméně ZDPH stanovuje některé skutečnosti které je potřeba vést v evidenci i explicitně. Tak například u přijatých zdanitelných plnění, která plátce použije pro uskutečňování plnění s nárokem na odpočet daně, je plátce povinen vést v evidenci, také daňové identifikační číslo osoby, která taková plnění uskutečňuje. Výjimku z této

³⁴ *Daňovou kontrolu lze zařadit mezi nejužitečnější a nejdůležitější nástroje boje proti daňovým únikům. Tento postup při správě daní upravený v ustanovení § 85 až 88 DŘ je z povahy mechanismů zdanění fungujících v ČR klíčovým předpokladem pro řádný výkon správy daní. V rámci daňové kontroly správce daně prověřuje daňové povinnosti, tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správu daně. Daňovou kontrolu lze zahájit i bez uvedení konkrétní pochybnosti ohledně plnění povinností daňových subjektů. Viz HALBRŠTÁT, David. *Boj proti daňovým únikům v oblasti nepřímých daní*. Praha, 2014. Diplomová práce. Univerzita Karlova, Právnická fakulta, Katedra finančního práva a finanční vědy. Vedoucí práce doc. JUDr. Radim Boháč Ph.D.*

³⁵ *Tento další postup při správě daní, upravený v ustanoveních § 89 a § 90 DŘ, byl dříve také znám jako „vytýkácí řízení“. Na rozdíl od daňové kontroly je zde základním předpokladem pro jeho uplatnění existence konkrétní pochybnosti správce daně o daňovém tvrzení. O této pochybnosti je daňový subjekt informován ve výzvě na počátku postupu. Nejdůležitějším kontrolním opatřením správce daně v rámci tohoto postupu je vyzvat kontrolovaného k doložení určitých skutečností. Oproti daňové kontrole zde však správce daně nemůže jít proti vůli kontrolovaného provádět zjišťování skutkového stavu v právní sféře kontrolovaného. Viz HALBRŠTÁT, David. *Boj proti daňovým únikům v oblasti nepřímých daní*. Praha, 2014. Diplomová práce. Univerzita Karlova, Právnická fakulta, Katedra finančního práva a finanční vědy. Vedoucí práce doc. JUDr. Radim Boháč Ph.D.*

³⁶ DRÁBOVÁ, Milena, Olga HOLUBOVÁ a Milan TOMÍČEK. *Zákon o dani z přidané hodnoty: komentář*. 4., aktualiz. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011, s. 643. Komentáře (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7357-657-8.

³⁷ Tamtéž.

povinnosti představují pouze plnění, u nichž byly vystaveny zjednodušené daňové doklady. Důvodová zpráva k zák. č. 502/2012 Sb., tedy k novele ZDPH, která tuto povinnost explicitně zakotvila, ohledně uvedené problematiky uvádí, že motivací této změny bylo zvýšení efektivnosti a zrychlení systému kontroly týkající se prověření oprávněnosti nároku na odpočet daně. Podle názoru zákonodárce navíc neměla tato změna vést ke zvýšení administrativní zátěže pro podnikatelské subjekty, vzhledem ke skutečnosti, že v převážné většině případů jejich software již s těmito daty běžně pracuje. Explicitně je dále stanovena i povinnost plátců vést v evidenci pro účely daně z přidané hodnoty přehled uskutečněných plnění, která jsou osvobozena od daně nebo nejdou předmětem daně, přehled obchodního majetku, či v případě pořízování zboží z jiného členského státu EU hodnotu takto pořízeného zboží, a to v členění podle konkrétních členských států.

V případě neplnění povinnosti vést evidenci pro účely daně z přidané hodnoty připadá v úvahu uvalení sankce podle ustanovení § 247 odst. 2 DŘ spočívající v uložení pořádkové pokuty za maření správy daní spočívající v nevyhovění výzvě ke splnění procesní povinnosti nepeněžité povahy.

Administrativní povinností, která jistě stojí pro účely této práce za zmínku je i povinnost podat tzv. **souhrnné hlášení**. I tato povinnost patří do skupiny zvláštních administrativních povinností. Základní mantinely tohoto institutu upravuje SMĚRNICE v čl. 262 a následujících. Českou úpravu lze potom nalézt v ustanovení § 102 ZDPH.

Povinnost podat souhrnné hlášení má plátce, který alternativně uskutečnil (i) dodání zboží do jiného členského státu osobě registrované k dani v jiném členském státě, (ii) přemístění obchodního majetku do jiného členského státu, (iii) dodání zboží kupujícímu při zjednodušeném postupu při dodání zboží uvnitř území Evropské unie formou třístranného obchodu, pokud je plátce prostřední osobou v tomto obchodu, (iv) poskytnutí služby s místem plnění v jiném členském státě, určeném podle základního pravidla pro stanovení místa plnění při poskytnutí služby, upraveném v ustanovení § 9 odst. 1 ZDPH, s výjimkou poskytnutí služby, které je v jiném členském státě osvobozeno od daně, osobě registrované k dani v jiném členském státě, pokud je povinen přiznat daň příjemce služby. Případ podle (iv) dopadá kromě plátce i na identifikovanou osobu.

Obecně podává souhrnné hlášení plátce i identifikovaná osoba za kalendářní měsíc, a to do 25 dnů po skončení předmětného měsíce. Jak je vidět uvedená lhůta může velmi často korespondovat se lhůtou pro podání daňového přiznání. Z uvedeného pravidla nicméně existuje jedna výjimka, která dopadá na plátce, který uskutečňuje výlučně poskytnutí služeb podle výše uvedeného případu (iv). Takový plátce je povinen podat souhrnné hlášení současně s daňovým přiznáním tedy teoreticky do 25 dnů od konce kalendářního čtvrtletí. Souhrnné hlášení lze podat výhradně elektronicky, a to na elektronickou adresu podatelny zveřejněnou správcem daně. Ačkoliv není v ZDPH explicitně stanovena povinnost podávat souhrnné hlášení pouze ve formátu a struktuře zveřejněné správcem daně, lze na danou problematiku aplikovat ustanovení § 72 odst. 3 DŘ, které předpokládá doručování datových zpráv pouze ve formátu a struktuře zveřejněné správcem daně.³⁸

Obdobu dodatečného daňového přiznání představuje v rámci institutu souhrnného hlášení tzv. následné souhrnné hlášení. Tento zvláštní druh souhrnné hlášení jsou plátce či identifikovaná osoba povinni podat zjistí-li, že v původním hlášení uvedli chybné údaje, a to do 15 dnů ode dne učinění takového zjištění. Lhůta pro podání následného souhrnného hlášení je ovšem, oproti lhůtě pro podání dodatečného daňového přiznání, výrazně kratší.

Správce daně má ze zákona povinnost údaje v souhrnných hlášeních posoudit a případně též prověřit a využít při stanovení daně. Jednou z výhod tohoto institutu je i jeho využitelnost v rámci mezinárodní spolupráce. Český správce daně si tak může například vyžádat údaje ze souhrnných hlášení podávaných v jiných členských státech EU a tyto následně porovnávat s údaji, které má sám k dispozici. Obdobně mohou samozřejmě postupovat i správci daně z jiných členských států.

Za další administrativní povinnost v oblasti DPH lze označit například povinnost vystavovat daňové doklady. Konkrétní úpravu této povinnosti lze nalézt v ustanoveních § 26 a následujících ZDPH. Především se daňové doklady musí vystavovat v případě dodání zboží nebo poskytnutí služby osobě povinné k dani nebo

³⁸ DRÁBOVÁ, Milena, Olga HOLUBOVÁ a Milan TOMÍČEK. *Zákon o dani z přidané hodnoty: komentář*. 4., aktualiz. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011, s. 654. Komentáře (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7357-657-8.

právnícké osobě nepovinné k dani, s výjimkou plnění osvobozených od daně bez nároku na odpočet daně. Daňový doklad musí ze zákona obsahovat celou řadu údajů např. označení osoby, která uskutečňuje plnění a její daňové identifikační číslo, označení osoby, pro kterou se plnění uskutečňuje a její daňové identifikační číslo, evidenční číslo daňového dokladu, rozsah a předmět plnění, den vystavení daňového dokladu, den uskutečnění plnění nebo den přijetí úplaty, základ daně, sazbu a výši daně a řadu dalších předepsaných údajů. V režimu ZDPH se rozlišuje daňový doklad běžný a zjednodušený, který lze vystavit, pokud celková částka za plnění na daňovém dokladu není vyšší než 10.000,- Kč. Povinnost vystavovat daňové doklady lze podřadit do skupiny obecných administrativních povinností, když obdobnou povinnost lze naléznout například v oblasti spotřebních daní.

Vzhledem k tomu, že nejenom většina výše uvedených administrativních povinností, nýbrž i celá řada dalších v oblasti DPH, jsou v praxi realizovány formou podání, považuji za vhodné tento pojem alespoň trochu přiblížit. Tento obecně známý pojem je pro oblast daňového práva upraven v ustanoveních § 70 a následujících DŘ. Stručně řečeno lze podání vymezit, jako „*Procesní úkon osoby zúčastněné na správě daní učiněný vůči správci daně, tj. její projev vůle adresovaný správci daně, který směřuje k uplatnění procesních práv, ke splnění procesních povinností nebo jiným právním následkům. Tento úkon musí být učiněn bezvadně (tj. bez formálních i obsahových vad) a výslovně; za podání nelze považovat nekonání (opomenutí) či konkludentní jednání, byť tyto skutečnosti mohou vyvolat určité právní následky (např. zmeškání lhůty)*“.³⁹ Podání bývají často dělena především na ta, která zahajují řízení a ty která takovýto následek nemají. Dále je časté podání dělit na ta co jsou učiněna písemně, ústně do protokolu anebo datovou zprávou.

Ze všech administrativních povinností v oblasti DPH, včetně těch hlavních, které byly výše přiblíženy, jsem si vybral pro hlubší analýzu institut kontrolního hlášení, který lze bezesporu podřadit do skupiny zvláštních administrativních povinností, a institut elektronické evidence tržeb, který vzhledem k tomu, že vedle DPH má vztah i k dani z příjmů, musí být podřazen dle výše vysvětleného dělení do skupiny obecných

³⁹ BAXA, Josef, Ondřej DRÁB, Lenka KAINOVÁ, Petr LAVICKÝ, Alena SCHILLEROVÁ, Karel ŠIMEK a Marie ŽIŠKOVÁ. *Daňový řád: komentář*. Vyd. 1. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011. Komentáře Wolters Kluwer, s. 374. ISBN 9788073575649.

administrativních povinností. Důvodem k výběru těchto dvou administrativních povinností je skutečnost, že se jedná o povinnosti, či v případě elektronické evidence tržeb o komplex povinností, jež jsou pro náš právní řád zcela nové.

2. Kontrolní hlášení

Velmi diskutovanou a troufám si říci, že i zajímavou administrativní povinností daňových subjektů v oblasti DPH z poslední doby, je bezesporu povinnost podávat tzv. kontrolní hlášení. Analýze tohoto institutu a s ním souvisejících povinností, které začaly v České republice v nedávné době platit, je věnována tato kapitola. Pro větší přehlednost je kapitola členěna do čtyř samostatných podkapitol. První podkapitola je zaměřena především na seznámení s obecnými otázkami předmětné problematiky. Druhá kapitola obsahuje vysvětlení hlavních daňových úniků, proti kterým by mělo kontrolní hlášení bojovat. Uvedené se jeví jako velmi vhodné z hlediska komplexního pochopení institutu kontrolního hlášení. Třetí podkapitola se zabývá konkrétní úpravou tohoto institutu, kterou se český zákonodárce rozhodl do našeho právního řádu zavést a přiblížení protichůdných názorů veřejnosti a předkladatelů ohledně důsledků zavedení tohoto institutu. Čtvrtá podkapitola je pak zaměřena na komparaci české a slovenské úpravy kontrolního hlášení.

2.1. Obecně

Institut kontrolního hlášení byl do české právní úpravy zaveden novelou ZDPH, zákonem č. 360/2014 Sb., a to s účinností od 1.1.2016. Konkrétně jeho úpravu nalezneme v ustanoveních § 101c až § 101i ZDPH. Velmi zjednodušeně řečeno kontrolní hlášení představuje podání, které plátcí DPH pravidelně zasílají správci daně, a které obsahuje informace povinně vedené v evidenci pro daňové účely.⁴⁰ Důvodová zpráva výše uvedené novely o kontrolním hlášení hovoří mimo jiné jako o **efektivním prostředku detekce daňových úniků⁴¹ a podvodů⁴²**. Na základě uvedeného tak není

⁴⁰ K této evidenci blíže viz kapitola 1.3.

⁴¹ Daňový únik lze charakterizovat jako „*Snahu jedinců vyhnout se dani resp. ji zkrátit nelegálním způsobem, tedy dá se říci přímým porušením zákona. Ačkoliv nám tato definice zahrnující dva rozhodné prvky, a to vyhýbání se daňové povinnosti a ilegality, pomůže vytvořit si základní představu, o co se vlastně jedná, bohužel si jenom s ní nevystačíme. Často se lze totiž setkat i s názory, že vedle nelegálních daňových úniků v užším smyslu (tax evasion), kterým spíše odpovídá výše uvedená definice, existují i daňové úniky legální (tax avoidance), někdy také nazývané pouze jako „vyhýbání se daňové povinnosti“ při nichž nedochází k přímému porušení právních norem. Všimněme si, že jeden rozhodný prvek u nich chybí. Vyhýbání se daňové povinnosti je u legálních daňových úniků chápáno spíše jako hledání mezer v zákoně. Ačkoliv taková jednání, na rozdíl od přímého porušení právních norem nejsou postižitelná, tak není pochyb o tom, že je nelze shledávat ve veřejném zájmu a de lege ferenda by měla být sankcionována. Viz HALBRŠTÁT, David. *Boj proti daňovým únikům v oblasti nepřímých daní*. Praha, 2014. Diplomová*

pochyb o tom, jaký úmysl provázel ministerstvo financí resp. vládu při navrhování předmětné novely. Kontrolní hlášení je dále potřeba, podobně jako daňové přiznání a souhrnné hlášení, zařadit pod legislativní zkratku „řádné daňové tvrzení“ ve smyslu ustanovení § 1 DŘ. Na plátce proto i v rámci kontrolních hlášení dopadá povinnost tvrzení, břemeno tvrzení, důkazní povinnost a důkazní břemeno ohledně skutečností, které tvrdil nebo tvrdit měl, jak ostatně stanoví ustanovení § 92 odst. 3 DŘ „*Daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních.*“

Cílem a smyslem kontrolních hlášení by mělo být podle prohlášení ministerstva financí z 16.12.2014, shrnujícího daňové změny v roce 2015⁴³, umožnit správci daně v **reálném čase** získat informace o vybraných plněních realizovaných plátcí, identifikovat rizikové transakce a tak efektivně směřovat kontrolní činnost.⁴⁴ Obecné sdělení uvedené v tomto prohlášení, ačkoliv ho jistě není třeba rozporovat, je přesto vhodné pro bližší pochopení ještě více rozvést. K takovému záměru může jistě opět posloužit důvodová zpráva k předmětné novele, podle které je cílem a smyslem kontrolního hlášení nejenom získat informace o vybraných transakcích realizovaných plátcí, nýbrž i ve spojení s dalšími údaji identifikovat riziková sdružení osob (řetězce, karusely) odčerpávající neoprávněně finanční prostředky. Důvodová zpráva dále předpokládá, že po provedení analýzy získaných informací se na uvedená sdružení či spojení osob zaměří kontrolní činnost správce daně a článkům těchto sdružení, které neoprávněně krátí daň a uplatňují

práce. Univerzita Karlova, Právnická fakulta, Katedra finančního práva a finanční vědy. Vedoucí práce doc. JUDr. Radim Boháč Ph.D.

⁴² *Daňové úniky lze dále dělit na vědomé (úmyslné) a nevědomé, při kterých si daňový subjekt ani není vědom skutečnosti, že se dopouští porušení zákona. Právě vědomé či z pohledu trestního zákoníku přesněji úmyslné daňové úniky, které jsou postižitelné podle trestního práva, tedy musí se jednat pouze o úmyslné nelegální daňové úniky, bývají nazývány i jako **daňové podvody**.* Viz HALBRŠTÁT, David. *Boj proti daňovým únikům v oblasti nepřímých daní*. Praha, 2014. Diplomová práce. Univerzita Karlova, Právnická fakulta, Katedra finančního práva a finanční vědy. Vedoucí práce doc. JUDr. Radim Boháč Ph.D.

⁴³ Zavedení kontrolního hlášení má oproti zbytku novely ZDPH odloženou účinnost ke dni 1.1.2016.

⁴⁴ MINISTERSTVO FINANCÍ ČR. Změny v daňových zákonech v roce 2015. *Ministerstvo financí České republiky* [online]. 2014 [cit. 2015-04-07]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/regulace/dane/danova-legislativa/2014/zmeny-v-danovych-zakonech-v-roce-2015-19976>

nárok na odpočet daně, kterou jiný členek sdružení neodvedl, následně bude zabráněno ve zkrácení daně.⁴⁵

Právě daňové úniky resp. krácení daně z přidané hodnoty činěné ve sdruženích několika osob prostřednictvím nároků na odpočet daně patří v současnosti v ČR k největší problémům v oblasti výběru daní. Celkově se totiž podle některých odhadů daňové úniky v ČR mohou přibližovat objemu až sto miliard korun ročně⁴⁶, přičemž z této částky podle názoru bývalé náměstkyně Ministra financí připadá celých 20 miliard korun⁴⁷ jen na karuselové podvody⁴⁸ tedy typický případ daňového podvodu páchaného více osobami ve sdružení na DPH. Činnost státu ve snaze takového nelegálního jednání eliminovat či alespoň potlačovat je proto potřeba považovat z obecného hlediska za více než vhodnou. Okrádání státu na daních totiž v podstatě neznamená nic jiného než okrádání nás všech.

Vrátíme-li se zpátky k výše popsanému cíli a smyslu kontrolního hlášení, plynoucímu z prohlášení ministerstva financí, lze si všimnout, že jsem u něho zcela záměrně zvýraznil spojení v **reálném čase**. Aspekt reálné časovosti je totiž pro tento institut klíčový. Jak vyplývá z vyjádření ministra financí Andreje Babiše, které učinil v Senátu Parlamentu ČR dne 10.12.2014 při projednávání návrhu výše uvedené novely ZDPH zakotvující institut kontrolního hlášení, průměrná životnost společností využívaných ve sdružení fungujících za účelem uskutečňování již zmiňovaných karuselových podvodů je v současnosti pouhých 25 dní⁴⁹. Po uplynutí této doby z těchto společností, jež mají obvykle jeden jediný účel, a to umožnit vylákání odpočtu DPH od státu, zpravidla nezůstane nic než prázdná skořápka bez jakýchkoliv aktiv s bílým koněm nastrčeným ve funkci statutárního orgánu obchodní korporace. Tato skutečnost má samozřejmě za

⁴⁵ POSLANECKÁ SNĚMOVNA PARLAMENTU ČR. Sněmovní tisk 291/0, část č. 1/8: Novela z. o dani z přidané hodnoty - EU. *Poslanecká sněmovna Parlamentu České republiky* [online]. 2014 [cit. 2015-04-07]. Dostupné z: <http://www.psp.cz/sqw/text/tiskt.sqw?O=7&CT=291&CT1=0>

⁴⁶ LEŽATKA, Radek. Ministerstvo financí a Finanční správa vysvětlují důvody pro zavedení kontrolního hlášení. *Ministerstvo financí České republiky* [online]. 2014 [cit. 2015-04-07]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2014/ministerstvo-financi-a-financi-sprava-v-19662>

⁴⁷ MINISTERSTVO FINANCÍ ČR. Chorvatský recept na neplatiče daní. In: *Ministerstvo financí České republiky* [online]. 2014 [cit. 2014-07-06]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/aktualne/v-mediich/2014/chorvatsky-recept-na-neplatice-dani-17726>

⁴⁸ O karuselových podvodech tato práce blíže pojednává v podkapitole 2.2.

⁴⁹ SENÁT PARLAMENTU ČR. Stenozáznam z 1. dne 3. schůze. *Senát Parlamentu České republiky* [online]. 2014 [cit. 2015-04-07]. Dostupné z: <http://www.senat.cz/xqw/xervlet/psssenat/htmlhled?action=doc&value=74607>

následek to, že po odhalení podvodu sice dojde k vyměření daně⁵⁰, samotného uhrazení se však již nelze domoci ani prostřednictvím daňové exekuce⁵¹.

K zabránění takových situací je proto přirozeně nezbytné, aby správce daně odhalil uskutečňování daňového podvodu ještě v jeho průběhu, přičemž v takových případech je následně zpravidla na místě využít institut zajišťovacího příkazu ve smyslu ustanovení § 103⁵² ZDPH a ustanovení § 167 DŘ, který umožní zablokovat finanční prostředky na uhrazení daně ještě v době, kdy jsou na účtu společnosti, která plánuje neodvést daň. Podle názoru Ministerstva financí nicméně stávající legislativa takovéto efektivní odhalování výše zmíněných daňových podvodů, páchaných ve sdružení více právnických osob, ještě v jejich průběhu příliš neumožňuje. Údajně totiž v současnosti správci daně nezbyvá nic jiného než při činnosti směřující k odhalení účelově založených sdružení a jejich jednotlivých článků provádět ověřování evidencí a dokladů přímo u plátců, což je proces přirozeně časově náročný. Současně takový postup podle Ministerstva financí způsobuje zbytečnou zátěž nejenom pro správce daně, nýbrž i pro řadu poctivých plátců. Kontrolní hlášení by tak mělo být přínosem i z hlediska efektivity směřování kontrolní činnosti správce daně.

Základní mechanismus systému kontrolního hlášení je založen na tom, že plátcí DPH pravidelně podávají správci daně v předem určené struktuře informace o plněních, které lze z hlediska správy daně označit za zásadní. Tyto získané informace následně správce daně samozřejmě využívá, a to především tak, že jednotlivá kontrolní hlášení navzájem porovnává a spojuje formou „párování“.⁵³ Každému uskutečněnému zdanitelnému plnění uvedenému na kontrolním hlášení by totiž přirozeně mělo odpovídat přijaté zdanitelné plnění uvedené na kontrolním hlášení obchodního partnera. Není-li tomu tak, lze se důvodně obávat, že všechny uvedené údaje nejsou úplně v pořádku.

Jelikož se jedná o nový institut, není pochyb o tom, že jeho zavedení sebou přinese vznik nových nákladů, a to jak na straně státu resp. Správce daně, tak na straně

⁵⁰ Viz ustanovení § 139 DŘ a následující.

⁵¹ Viz ustanovení § 177 DŘ a následující.

⁵² Ustanovení § 103 ZDPH stanovuje ve vztahu k ustanovením § 167 a následujícím DŘ, která upravují institut zajišťovacího příkazu obecně, speciální pravidlo, podle kterého je v případech hrozícího prodlení zajišťovací příkaz účinný a vykonatelný již okamžikem jeho vydání a nikoliv až oznámením daňovému subjektu.

⁵³ GALOČÍK, Svatopluk a Oto PAIKERT. *DPH 2015: výklad s příklady*. 11. vyd. Praha: Grada Publishing, 2015. Účetnictví a daně (Grada). ISBN 9788024755007.

daňových subjektů. Jednorázové náklady na straně Generálního finančního ředitelství jsou podle důvodové zprávy k novele zakotvující kontrolní hlášení v ZDPH odhadovány na 250 mil. Kč. V ideálním případě by nicméně tyto náklady měly být mnohonásobně kompenzovány lepším výběrem DPH souvisejícím s potlačením daňových podvodů, a to údajně ve výši 5 až 10 miliard korun ročně. Pokud jde o náklady na straně daňových subjektů, ty budou bezesporu často souviset s nutností provést úpravy účetních a daňových softwarů. Vedle toho se zároveň odhaduje, že by povinnost podávat kontrolní hlášení měla pro jednoho plátce DPH znamenat zhruba tři a půl hodiny administrativní práce měsíčně navíc.⁵⁴ Takové množství času údajně představuje pro všechny plátce DPH ztrátu ve výši 1,4 miliardy korun ročně.

Pro úplnost je vhodné doplnit, že kontrolní hlášení nemusí ve všech případech znamenat nutně jenom zvýšení nákladů na straně daňových subjektů, když souvislosti s jeho zavedením dochází i k nahrazení původní povinnosti podat výpis z evidence pro účely DPH podle ustanovení § 92a ZDPH. Výpis z evidence pro účely DPH se nicméně vztahoval pouze k oblasti režimu přenesené daňové povinnosti.

2.2. Úniky

Jak již bylo nastíněno v předchozí podkapitole, hlavním úkolem institutu kontrolního hlášení, tedy nové administrativní povinnosti daňových subjektů v oblasti DPH, by mělo být bojovat proti těžko odhalitelným daňovým únikům a podvodům páchaným plátcem daně ve sdruženích. Takové podvody nejsou v ČR rozhodně nic nového, když o nich již mnohokrát hovořil i Nejvyšší správní soud. Ten například v rozsudku č.j. 9 Afs 44/2011 - 343 vyzdvihl, že pojmem „podvod na DPH“ judikatura SDEU „označuje situace, v nichž jeden z účastníků neodvede státní pokladně vybranou daň a další si ji odečte, a to za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem šesté směrnice, neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám.“⁵⁵ A obdobně v rozsudku č.j. 9 Afs 72/2009 - 180⁵⁶ kde řekl, že pojmem „podvod na DPH“ je „třeba rozumět porušení principu neutrality této daně, spočívající

⁵⁴ TŮMA, Ondřej. Očima expertů: Měsíční hlášení DPH. Bič na podvodníky, nebo buzerace malých firem? 2014. *Peníze.cz* [online]. [cit. 2015-05-09]. Dostupné z: <http://www.penize.cz/dph/292963-ocima-expertu-mesicni-hlaseni-dph-bic-na-podvodniky-nebo-buzerace-malych-firem>

⁵⁵ Viz rozsudek NSS č.j. 9 Afs 44/2011 – 343 ze dne 15. 12. 2011.

⁵⁶ Viz rozsudek NSS č.j. 9 Afs 72/2009 – 180 ze dne 18. 3. 2010.

v nárokování odpočtu daně, která nebyla na počátku ani v průběhu řetězce, v němž bylo zlato končící u stěžovatele obchodováno, odvedena.“ Za typického představitele těchto typů podvodů lze pak bez většího váhání označit tzv. karuselové podvody někdy též nazývané i jako tzv. kolotočové podvody. Karuselové podvody nejsou fenoménem, se kterým by měla v současnosti svoje problémy pouze ČR. Z důvodu přeshraničního aspektu, který bude záhy vysvětlen, se s nimi totiž potýká celá Evropská unie. Uvedené potvrzují i slova Ministra financí Andreje Babiše, který o nich říká „Karuselové podvody představují hrozbu nejen pro rozpočty členských států Evropské unie, ale jsou často spojeny s organizovaným zločinem, který sahá daleko za hranice jednotlivých států.“⁵⁷ Při hledání konkrétního řetězového podvodu spáchaného ve sdružení na území ČR není rozhodně potřeba provádět zevrubné pátrání. V poslední době se totiž v médiích objevují informace o odhalených případech téměř každý měsíc. Příkladem může být i informace zveřejněná v květnu 2015 o tom, že v rámci operace s krycím názvem „Žralok“ došlo k obvinění muže, který podle policie, krátil DPH z obchodů v oblasti reklamy: "Podle závěrů kriminalistů mělo v roce 2014 docházet v rámci účelově vytvořeného řetězce obchodních společností ke krácení daně z přidané hodnoty v souvislosti s poskytováním služeb v oblasti reklamy"⁵⁸

S ohledem na stále se zhoršující situaci v oblasti výběru DPH v důsledku páchání karuselových podvodů došlo v roce 2014 dokonce ke zřízení specializovaného týmu „daňová kobra“, mezi jehož hlavní agendu patří i boj proti těmto řetězovým podvodům. Na oficiálních stránkách Kobry se lze dočíst, že: „Daňová Kobra je společný tým Útvaru odhalování korupce a finanční kriminality, Generálního finančního ředitelství a Generálního ředitelství cel. Členové týmu společně bojují proti daňovým únikům a daňové kriminalitě, a to především v oblasti daně z přidané hodnoty a spotřební daně. Zástupci daňové Kobry si v rámci zákonných možností operativně vyměňují informace, díky nimž rychle tipují kauzy daňových úniků a dokonale koordinují jednotlivá řízení.

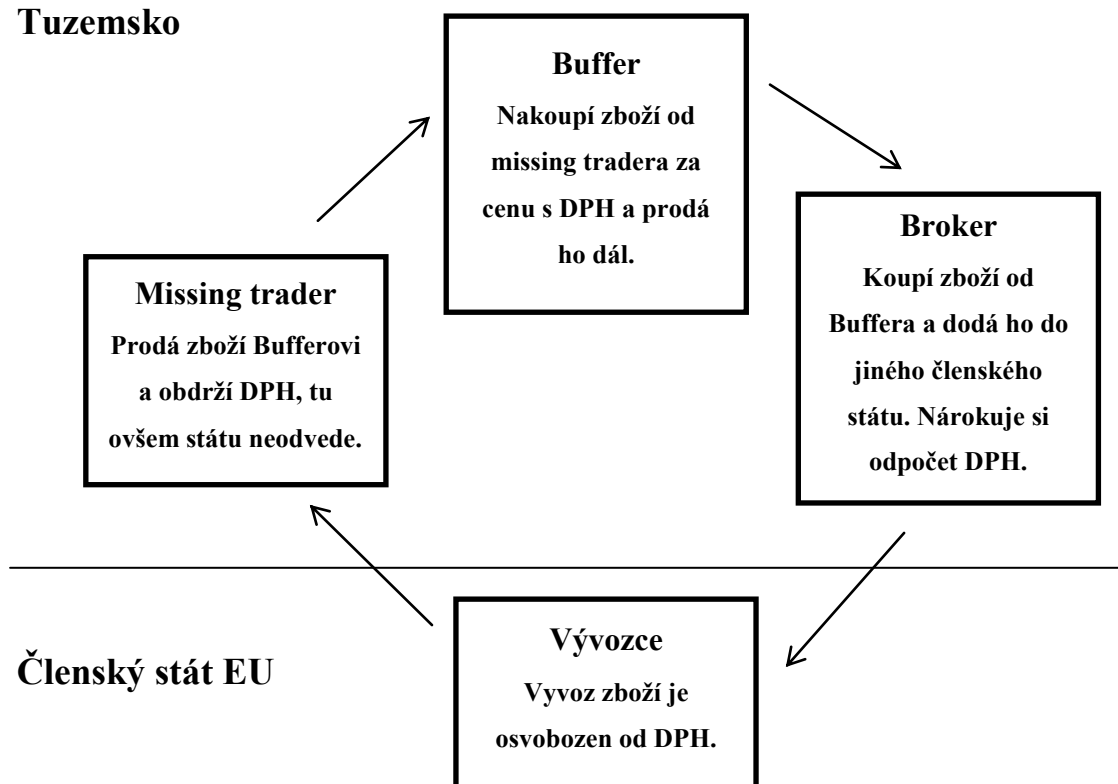
⁵⁷ MINISTERSTVO FINANCÍ ČR. Ministr Babiš: Karuselové podvody jsou hrozbou nejen pro rozpočty států EU. *Parlamentní listy* [online]. 2015 [cit. 2015-06-28]. Dostupné z: <http://www.parlamentnilisty.cz/politika/politici-volicum/Ministr-Babis-Karuselove-podvody-jsou-hrozbou-nejen-pro-rozpocety-statu-EU-373801>

⁵⁸ MLD. Daňová kobra: V řetězci firem se ztratilo 24 milionů z DPH za reklamu. *ČT24* [online]. 2015 [cit. 2015-06-28]. Dostupné z: <http://www.ceskatelevize.cz/ct24/domaci/311966-danova-kobra-v-retezci-firem-se-ztratilo-24-milionu-z-dph-za-reklamu/>

⁵⁹“ Kontrolní hlášení tak může bezesporu sloužit i jako cenný zdroj informací pro tento speciální tým.

Nyní už ale k samotnému fungování těchto karuselových podvodů. Současný ministr vnitra Milan Chovanec o nich říká, že „Na začátku procesu je bílý kůň, který při dovozu zboží nezaplatí DPH. Na jeho konci legální firma, která od státu DPH naopak vyinkasuje.“ Celý proces také má podle něho charakter organizovaného zločinu.⁶⁰ Se vším uvedeným je potřeba bezesporu souhlasit. Pro lepší pochopení předmětné problematiky se nicméně pokusím o její detailnější vysvětlení, a to i prostřednictvím následujícího schématu, na kterém jsou zachyceni hlavní aktéři celého podvodu, kteří bývají označováni, jako **Missing trader**, **Buffer** a **Broker**.⁶¹ Vedle těchto tří aktérů se na spáchání podvodů podílí ještě čtvrtá osoba, zde názorně označená jako Vývozce zboží.

Tuzemsko



⁵⁹ FINANČNÍ SPRÁVA. O Daňové kobře. *Daňová kobra* [online]. 2015 [cit. 2015-06-28]. Dostupné z: <http://www.danovakobra.cz/>

⁶⁰ CHOVANEC, Milan. Kobra versus Karusel. *blog.IDNES.cz* [online]. 2015 [cit. 2015-06-28]. Dostupné z: <http://milanchovanec.blog.idnes.cz/c/415183/Kobra-versus-Karusel.html>

⁶¹ HALBRŠTÁT, David. *Boj proti daňovým únikům v oblasti nepřímých daní*. Praha, 2014. Diplomová práce. Univerzita Karlova, Právnická fakulta, Katedra finančního práva a finanční vědy. Vedoucí práce doc. JUDr. Radim Boháč Ph.D.

Příloha 1: Karuselový podvod⁶²

Vývozce zboží má co dočinění s jedním ze základních předpokladů fungování celého systému karuselových podvodů, kterým je skutečnost, že vývoz zboží z jednoho členského státu EU do druhého členského státu EU je osvobozen od daně v souladu s čl. 138 SMĚRNICE, který říká, že: „Členské státy osvobodí od daně dodání zboží, které bylo odesláno nebo přepraveno mimo jejich území, avšak uvnitř Společenství, prodávajícím nebo pořizovatelem nebo na účet jednoho z nich, uskutečněné pro jinou osobu povinnou k dani nebo právnickou osobu nepovinnou k dani, která jedná jako taková, v jiném členském státě než ve státě zahájení odeslání nebo přepravy zboží.“⁶³ Jelikož osoba vyvážející zboží do ČR tedy nemusí DPH v podstatě řešit, je nutno se zabývat otázkou, jaké postavení má z daňového hlediska její obchodní partner resp. plátce či identifikovaná osoba, která si takto zboží s místem plnění v ČR⁶⁴ pořídí a pro účely této podkapitoly je nazývána, jako „**Missing trader**“. Taková osoba je povinna v souladu s ustanovením § 25 ZDPH přiznat daň k patnáctému dni v měsíci, který následuje po měsíci, v němž bylo zboží pořízeno. Tento jev, kdy daň na výstupu neodvádí dodavatel zboží či poskytovatel služby, nýbrž jeho příjemce, bývá označován jako tzv. „reverse charge“ resp. režim přenesení daňové povinnosti. Skutečnost, že příjemce zboží je povinen namísto dodavatele přiznat daň, ovšem nijak neovlivní to, že je takový příjemce zároveň oprávněn v souladu s ustanovením § 72 ZDPH provést odpočet daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování zdanitelných plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku. Zjednodušeně řečeno se tak daň na výstupu a na vstupu navzájem vynulují. Proč je ovšem tento plátce nazýván zrovna Missing trader resp. chybějící obchodník? Missing trader si zboží nenechává pro sebe, nýbrž ho dál na trhu přeprodává dalším plátcům. Za zboží proto vyinkasuje od dalšího článku v řetězci DPH. Takto získanou sumu peněz představující DPH by měl přirozeně odvést státu, k tomu už ovšem zpravidla dochází pouze tehdy, když finanční

⁶² Tamtéž.

⁶³ V ČR je tato právní norma řádně implementována ustanovením § 64 ZDPH: „Dodání zboží do jiného členského státu plátcem osobě registrované k dani v jiném členském státě, které je odesláno nebo přepraveno z tuzemska plátcem nebo pořizovatelem nebo zmocněnou třetí osobou, je osvobozeno od daně s nárokem na odpočet daně, s výjimkou dodání zboží osobě, pro kterou pořízení zboží v jiném členském státě není předmětem daně.“

⁶⁴ Místo plnění při pořízení zboží z jiného členského státu se stanoví podle pravidel zakotvených v ustanovení § 11 ZDPH.

správa či celní správa anebo orgány činné v trestním řízení stihnout včas zakročit. Missing trader totiž v tento okamžik zpravidla vyvádí peníze představující DPH a všechny ostatní aktiva své společnosti do zahraničí. Nakonec po něm typicky nezbyvá nic jiného než prázdná skořápka spolu s nastrčenými bílými koňmi⁶⁵ ve statutárních orgánech, na které už si nikdo nic nevezme. Zde je potřeba si povšimnout, že stát v těchto případech přichází v důsledku jednání Missing trader o celou DPH a nikoliv pouze o tu část, která je odvozená od hodnoty přidané Missing traderem.

Dalším subjektem účastnícím se karuselových podvodů je tzv. **Buffer**. Těchto subjektů, ačkoliv je na výše uvedeném schématu znázorněn pouze jeden, může být do karuselových podvodů zainteresováno klidně i několik. Buffer je právě tím subjektem, který nakupuje zboží od Missing tradera, přičemž mu samozřejmě hradí cenu včetně DPH. Účastní-li si karuselových podvodů více bufferů, jejich činnost spočívá v dalším a dalším přepravování mezi sebou. Takové jednání je většinou úmyslně činěno za účelem ztížení práce výše uvedeným orgánům, které se snaží karuselové podvody potlačit. Nelze ovšem vyloučit ani situace, kdy si buffer své účasti v podvodech není vůbec vědom a je pouze podvodnými společnostmi zneužit. Rozdíl mezi zaviněným a nezaviněným jednáním bufferů je velice důležitý vzhledem k možnosti státu domáhat se po takových to společnostech náhrady způsobené škody.

Posledním subjektem, o jehož úloze zbývá pohovořit, je tzv. **Broker**. Tento subjekt se nachází na samém konci řetězce, či alespoň jeho prvního kola, když nakupuje zboží včetně DPH od posledního buffera v řetězci. Ani broker si ovšem zboží nenechává pro sebe, nýbrž ho dále přepravuje do jiného členského státu EU, a to potenciálně i vývozci, který byl na samotném začátku kolotoče. Proto může docházet i k opakování celého podvodného jednání. Důležité ale je mít na paměti, že v souladu s ustanovením § 64 ZDPH platí, že: „*Dodání zboží do jiného členského státu plátcem osobě registrované k dani v jiném členském státě, které je odesláno nebo přepraveno z tuzemska plátcem nebo pořizovatelem nebo zmocněnou třetí osobou, je osvobozeno od daně s nárokem na*

⁶⁵ Jako tzv. „bílé koně“ bývají využívány především problematické osoby z řad lidí v tíživé situaci. Nejčastěji jde o lidi pod vlivem drog, bezdomovce, osoby s narušenou psychikou nebo osoby nesvéprávné mající nějaký doklad totožnosti. Viz SALMON, Michal. Podvodníkům se daří, bílí koně mají dobrou pastvu. *Měšec.cz* [online]. 2008 [cit. 2015-07-11]. Dostupné z: <http://www.mesec.cz/clanky/podvodnikum-se-dari-bili-kone-maji-dobrou-pastvu/>

odpočet daně.“ Broker tedy má vůči státu nárok na odpočet daně, která ovšem státu nebude missing traderem nikdy uhrazena.⁶⁶

Pokud jde o komodity, na kterých jsou karuselové podvody páchaný, platí, že tyto se velmi rychle mění v důsledku opatření, které stát přijímá. V ČR tak byly až donedávna velkým fenoménem pohonné hmoty. V důsledku zavedení povinných kaucí pro distributory pohonných hmot jsou nicméně karuselové podvody páchané na těchto komoditách spíše na ústupu.⁶⁷ V současnosti se často objevují podvody s betonářskou ocelí, elektronikou, například s mobily a tablety, či s drahými kovy, kterými mohou být měď, cín či zlato a související slitiny. Zajímavostí je skutečnost, že komodity, na kterých se karuselové podvody páchají mnohdy ani nemusí reálně existovat, když dochází pouze k vystavování fiktivních faktur. V ČR tak například docházelo „k obchodování“ s nanodisky, které v dané době byly teprve ve fázi výzkumu. Pachatelé v tomto případě postupovali velmi sofistikovaně, když si na prodej těchto „nanodisků“ zřídili i svoje vlastní internetové stránky. Ani to jim ovšem nakonec nebylo proti daňové kobře nic platné.⁶⁸

Z výše uvedeného je patrné, že kritickým okamžikem karuselového podvodu je neodvedení daně missing traderem, když suma odpovídající této dani bude nárokována brokerem po státu jako odpočet daně na vstupu. V současnosti se správce daně o takové situaci dozvídá zpravidla až velmi pozdě prostřednictvím daňové kontroly. Rozklíčování celého řetězce je navíc velmi zdoluhavý a náročný proces, během kterého má missing trader čas „zmizet“. Po zavedení kontrolního hlášení do praxe, se správce daně dozví o nesrovnalostech mezi kontrolními hlášeními missing tradera a buffera pomocí automatického párování mnohem snáze. Samozřejmě ne každá nesrovnalost bude odpovídat karuselovému podvodu, mnohdy tomu tak ovšem zcela určitě bude a pak je již na finanční správě, jak s těmito informacemi naloží.

⁶⁶ HALBRŠTÁT, David. *Boj proti daňovým únikům v oblasti nepřímých daní*. Praha, 2014. Diplomová práce. Univerzita Karlova, Právnická fakulta, Katedra finančního práva a finanční vědy. Vedoucí práce doc. JUDr. Radim Boháč Ph.D.

⁶⁷ KLÍMOVÁ, Jana. Šéf berňáků: Zkrotím stáda bílých koňů. *Respekt* [online]. 2015 [cit. 2015-07-12]. Dostupné z: <http://respekt.ihned.cz/c1-63605180-sef-bernaku-zkrotim-stada-bilych-konu>

⁶⁸ KAMARYT, Michal. První úlovek Kobry: Falešné nanodisky za 270 milionů. *ČT24* [online]. 2014 [cit. 2015-07-12]. Dostupné z: <http://www.ceskatelevize.cz/ct24/ekonomika/279913-prvni-ulovek-kobry-falesne-nanodisky-za-270-milionu/>

Jelikož jsou karuselové podvody, jak už bylo nastíněno, celoevropským fenoménem, existuje v této oblasti i rozsáhlá judikatura SDEU. Ta se nejčastěji zabývala otázkou, jak mají státy nakládat s nároky na odpočet DPH uplatňovanými v rámci podvodných řetězců. Jedním z nejznámějších judikátů v této oblasti je případ Optigen⁶⁹ ve kterém se SDEU vyjádřil v tom smyslu, že „*plnění, která nejsou sama o sobě zasažena podvodem s daní z přidané hodnoty, jsou dodáním zboží uskutečněným osobou povinnou k dani, která jedná jako taková, a hospodářskou činností ve smyslu čl. 2 odst. 1, článku 4 a čl. 5 odst. 1 šesté směrnice Rady*⁷⁰ *pokud splňují objektivní kritéria, na nichž jsou uvedené pojmy založeny, bez ohledu na úmysl jiného subjektu, než je dotyčná osoba povinná k dani, který je součástí téhož řetězce dodávek, nebo případnou podvodnou povahu jiného plnění v řetězci, které předchází nebo následuje po plnění uskutečněném uvedenou osobou povinnou k dani, o níž tato osoba nevěděla a nemohla vědět. Nárok osoby povinné k dani, která uskutečnila plnění, na odpočet daně z přidané hodnoty odvedené na vstupu není dotčen okolností, že v řetězci dodávek, v němž byla tato plnění uskutečněna, je jiné plnění, které předchází nebo následuje po plnění uskutečněném touto osobou povinnou k dani, zasaženo podvodem s daní z přidané hodnoty, aniž by to sama posledně uvedená věděla nebo mohla vědět. Obdobně se SDEU vyjádřil i v případě Axel Kittel⁷¹, kde stanovil, že: „Naopak, pokud je s přihlédnutím k objektivním skutečnostem prokázáno, že dodání je uskutečněno pro osobu povinnou k dani, která věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na dani z přidané hodnoty, je věcí vnitrostátního soudu odmítnout takové osobě povinné k dani přiznat nárok na odpočet.“*

Závěrem lze tedy shrnout, že pokud plátce nevěděl ani nemohl vědět, že je součástí podvodného řetězce nemůže mu být nárok na odpočet DPH odepřen.

⁶⁹ Viz rozsudek SDEU ve spojené věci C-354/03, C-355/03, C-484/03 Optigen a další proti Commissioners of Customs & Excise ze dne 12. ledna 2006. Dostupný z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?qid=1436713158431&uri=CELEX:62003CJ0354>

⁷⁰ Směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně.

⁷¹ Viz rozsudek SDEU ve spojené věci C-439/04 a C-440/04 Axel Kittel proti Belgickému státu, Belgický stát proti Recolta Recycling SPRL ze dne 6. července 2006. Dostupný z: <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=56299&pageIndex=0&doclang=CS&mde=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=33325>

2.3. Česká úprava

Jak už bylo zmíněno v podkapitole 2.1., úpravu kontrolního hlášení platnou pro ČR nalezneme v ustanoveních § 101c až § 101i ZDPH. Předmětná úprava nejprve obecně určuje, které daňové subjekty jsou povinny kontrolní hlášení podávat, a v jakých případech tato jejich povinnost nastává. Daňovými subjekty povinnými podávat kontrolní hlášení jsou všichni plátcí⁷², pokud zejména (i) **uskutečnili zdanitelné plnění** s místem plnění v tuzemsku, nebo **přijali úplatu** přede dnem uskutečnění tohoto plnění, (ii) **přijali zdanitelné plnění** s místem plnění v tuzemsku, nebo **poskytli úplatu** přede dnem uskutečnění tohoto plnění. Zde si lze povšimnout, že případy pod body (i) a (ii) jsou spolu ve vzájemném vztahu. Dále jsou povinni podávat kontrolní hlášení plátcí, kteří (iii) ve zvláštním režimu pro investiční zlato přijali zprostředkovatelskou službu, u které byla uplatněna daň podle § 92 odst. 5 ZDPH či uskutečnili dodání investičního zlata osvobozeného od daně, u kterého mají nárok na odpočet daně podle § 92 odst. 6 písm. b) a c) ZDPH či investiční zlato vyrobili nebo zlato přeměnili na investiční zlato podle § 92 odst. 7 ZDPH. Vzhledem k definici zdanitelného plnění⁷³, podle které je zdanitelným plněním: „*plnění, které je předmětem daně a není osvobozené od daně*“ lze bezesporu konstatovat, že povinnost podávat kontrolní hlášení nedopadá na plátce, který uskutečnil pouze plnění osvobozené od daně, a to ať už s nárokem na odpočet daně či bez tohoto nároku. Při využití argumentu a contrario lze dále říci, že povinnost podávat kontrolní hlášení nedopadá ani na plátce, který neuskutečnil či nepřijal žádné zdanitelné plnění, které by mělo místo plnění v tuzemsku.⁷⁴⁷⁵ Přesto mohou nastat i situace, kdy plátce bude povinen podat tzv. „nulové kontrolní hlášení“, a to jako reakci na výzvu správce daně.⁷⁶ Obdobně není pochyb ani o tom, že povinnost podávat kontrolní hlášení nedopadá na identifikované osoby a další daňové subjekty, které nespádají pod definici plátce.

Pro úplnost je vhodné zmínit, že obdobně, jako tomu je u daňového přiznání či souhrnného hlášení, počítá ZDPH i s povinností podávat kontrolní hlášení pro

⁷² K pojmu plátce blíže viz podkapitola 1.2.

⁷³ K pojmu zdanitelné plnění blíže viz podkapitola 1.1.

⁷⁴ Pravidla pro určování místa plnění jsou upraveny v ustanoveních § 7 až § 12 ZDPH.

⁷⁵ Uvedený názor vyplývá i z Důvodové zprávy viz Sněmovní tisk 291/0, část č. 1/8: Novela z. o dani z přidané hodnoty - EU. *Poslanecká sněmovna Parlamentu České republiky* [online]. 2014 [cit. 2015-04-07]. Dostupné z: <http://www.psp.cz/sqw/text/tiskt.sqw?O=7&CT=291&CT1=0>

⁷⁶ Tyto situace budou blíže popsány níže v této podkapitole.

společnosti (dříve sdružení) bez právní osobnosti vznikající ve smyslu ustanovení § 2716 NOZ. Za tyto společnosti podává kontrolní hlášení určený společník, který jinak podává za společnost i daňové přiznání. Typicky takovéto společnosti vznikají například za účelem účasti v zadávacích řízeních podléhajících režimu zák. č. 137/2006 Sb., o veřejných zakázkách.

Po vylíčení okruhu daňových subjektů a situací, kdy tyto subjekty podávají kontrolní hlášení v ustanovení § 101c ZDPH následuje ustanovení § 101d ZDPH, které stanoví náležitosti a způsob podávání kontrolních hlášení. Samotné náležitosti můžeme dělit na dva specifické druhy, a to na náležitosti obsahové, upravené v prvním odstavci předmětného ustanovení a na náležitosti formální obsažené ve druhém a třetím odstavci.

Pokud jde o náležitosti obsahové, jsou tyto v ZDPH zakotveny velmi neurčitě, když tento pouze stanoví, že „*V kontrolním hlášení je plátce povinen uvést **předepsané údaje potřebné pro správu daně.***“ Zde si samozřejmě spousta daňových subjektů položí klíčovou otázku, co to jsou ty zmíněné předepsané údaje potřebné pro správu daně, resp. kde je tedy mají zjistit, aby mohli svoji zákonnou povinnost splnit? Alespoň částečnou odpověď na tuto otázku lze nalézt v již několikrát zmiňované důvodové zprávě. Z této zprávy lze totiž vyčíst, že předepsané údaje budou určeny prostřednictvím formuláře správce daně, přičemž se tedy bude jednat o tzv. formulářové podání.

Zde lze bezesporu souhlasit s názorem ministerstva financí, že takto stanovená formulace obsahových náležitostí kontrolního hlášení je velice flexibilní, když umožňuje správci daně provést změnu těchto náležitostí pouhou úpravou formuláře. Správce daně díky tomu může pružně reagovat na případné změny okolností, například pokud dojde k závěrům, že je potřeba vyžadovat další údaje či, že některé získávané údaje se již staly zbytečnými. Pokud by naopak byly obsahové náležitosti taxativně vypočteny v ZDPH, bylo by potřeba k provedení jejich změn vždy projít celým legislativním procesem, což je zpravidla proces trvající minimálně půl roku či spíše více. Na druhou stranu je ovšem potřeba vzít v úvahu i názory odborné veřejnosti, například prezidenta Hospodářské komory České republiky Vladimíra Dlouhého, podle kterého lze pod pojem „údaje potřebné pro správu daně“ zařadit prakticky neomezený

rozsah informací.⁷⁷ S uvedeným názorem lze jistě souhlasit. Bezpochyby je proto potřeba, aby ze strany správce daně nedocházelo ke zneužívání této skutečnosti a případné změny ve formuláři by měli být zveřejněny vždy dostatečnou dobu dopředu. Opačný postup by měl jistě za následek oprávněnou nevoli mezi plátcí daně.

V současnosti si již lze učinit konkrétní představu o tom, jak obsahové náležitosti kontrolního hlášení vypadají resp. o tom, jak bude neurčitý pojem „předepsané údaje potřebné pro správu daně“ správcem daně vykládán. Ke dni 14. května 2015 totiž došlo ze strany správce daně ke zveřejnění vzorového formulář kontrolního hlášení, sloužícího nicméně pouze pro informační účely.⁷⁸ Ke dni 17. července 2015 následně došlo k aktualizaci vzorového formuláře, která ovšem přinesla pouze drobná slovní upřesnění a odstranění faktické chyby.⁷⁹ Konečně 7.12.2015 došlo ke zveřejnění poslední verze vzorového formuláře⁸⁰, která ačkoliv po obsahové stránce taktéž nepřinesla nic nového, svým grafickým uzpůsobením se již nespochybnitelně řadí mezi formuláře standardně užívané finanční správou. Koncepce tohoto vzorového formuláře předpokládá členění do čtyř samostatných sekcí.

První z těchto sekcí je předně (i) Záhlaví, ve kterém je potřeba vyplnit především údaje o příslušném finančním úřadě a jeho konkrétním pracovišti, identifikační údaje plátce, tedy zejména jeho daňové identifikační číslo, firmu a sídlo případně jméno, příjemní a adresu místa pobytu, údaje o typu subjektu (právnícká nebo fyzická osoba), druhu podávaného kontrolního hlášení, tedy zda se jedná o řádné, následné či opravné, údaj o období, za které se hlášení podává, údaj o kontaktních informacích (povinně se vyplňuje ID datové schránky či email pokud plátce nemá datovou schránku zřízenou), údaje o podepisující osobě, osobě oprávněné k podpisu, kontaktní osobě atd.

Další sekce nese název (ii) Plnění, u kterých je plátce povinen přiznat daň a uskutečňat plnění v režimu přenesení daňové povinnosti. Tato sekce se člení na pět jednotlivých

⁷⁷ TŮMA, Ondřej. Očima expertů: Měsíční hlášení DPH. Bič na podvodníky, nebo buzerace malých firem? 2014. *Peníze.cz* [online]. [cit. 2015-05-09]. Dostupné z: <http://www.penize.cz/dph/292963-ocima-expertu-mesicni-hlaseni-dph-bic-na-podvodniky-nebo-buzerace-malych-firem>

⁷⁸ FINANČNÍ SPRÁVA. Kontrolní hlášení. *Finanční správa* [online]. 2015 [cit. 2015-05-19]. Dostupné z: http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/KontrolniHlaseni_vzor_12_5_15.pdf

⁷⁹ FINANČNÍ SPRÁVA. Kontrolní hlášení. *Finanční správa* [online]. 2015 [cit. 2015-12-05]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/Formular-kontrolniho-hlaseni.pdf>

⁸⁰ FINANČNÍ SPRÁVA. Kontrolní hlášení. *Finanční správa* [online]. 2015 [cit. 2015-12-12]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/Vzorovy-formular-kontrolniho-hlaseni-DPH.pdf>

podsekcí. Konkrétně na „Uskutečněná zdanitelná plnění v režimu přenesení daňové povinnosti, u kterých je povinen přiznat daň příjemce plnění podle ustanovení § 92a ZDPH“, kde plátce jakožto poskytovatel plnění uvádí předepsané údaje⁸¹ za každé jednotlivé zdanitelné plnění uskutečněné v režimu přenesení daňové povinnosti. Dále na „Přijatá zdanitelná plnění, u kterých je povinen přiznat daň příjemce dle ustanovení § 108 odst. 1 písm. b) a c) ZDPH“, kde vyplňuje předepsané údaje⁸² plátce, který pořizuje zboží v tuzemsku z jiného členského státu ve smyslu ustanovení § 25 ZDPH a plátce, kterému je poskytnuto osobou neusazenou v tuzemsku plnění s místem plnění v tuzemsku ve smyslu ustanovení § 24 ZDPH, pokud se jedná o poskytnutí služby podle ustanovení § 9 až § 10d ZDPH, dodání zboží s instalací a montáží nebo dodání zboží soustavami a sítěmi (elektřina, plyn, chlad či teplo). Dále na „Uskutečněná plnění ve zvláštním režimu pro investiční zlato podle ustanovení § 101c odst. 1 písm. c) bod 2“ ZDPH, kde vyplňuje předepsané údaje plátce, který ve zvláštním režimu pro investiční zlato uskutečnil dodání investičního zlata osvobozené od daně, u kterého má nárok na odpočet daně podle ustanovení § 92 odst. 6 písm. b) a c). Na „Uskutečněná zdanitelná plnění a přijetí úplaty s povinností přiznat daň dle ustanovení § 108 odst. 1 písm. a)⁸³ s hodnotou nad 10.000,- Kč včetně daně a všechny provedené opravy podle ustanovení § 44 ZDPH bez ohledu na limit“, kde vyplňuje předepsané údaje⁸⁴ plátce, který uskutečňuje zdanitelné plnění dodání zboží či poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku, pokud součet hodnot všech plnění nebo přijatých úplat vykazovaných na daňovém dokladu či souhrnném daňovém dokladu přesahuje hodnotu 10.000,- Kč, včetně daně. Jedná se tedy o situaci, kdy celková hodnota daňového dokladu v součtu, včetně daně, přesahuje stanovený limit, a to bez ohledu na režim DPH dotčených plnění. Jednomu řádku v této podsekcí vždy odpovídá samostatný daňový doklad splňující podmínku uvedené hodnoty. A konečně na „Ostatní uskutečněná zdanitelná plnění a přijaté úplaty s povinností přiznat daň dle ustanovení § 108 odst. 1 písm. a)

⁸¹ Předepsanými údaji jsou DIČ odběratele, evidenční číslo daňového dokladu, datum uskutečnění zdanitelného plnění, základ daně a kód předmětu plnění.

⁸² Předepsanými údaji jsou identifikace dodavatele, evidenční číslo daňového dokladu, datum povinnosti přiznat daň, základ daně a daň.

⁸³ Ustanovení § 108 odst. 1 písm. a) ZDPH stanoví, že: „Přiznat daň jsou povinni plátce, který uskutečňuje zdanitelné plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku, s výjimkou plnění, u kterých je povinná přiznat daň osoba, které jsou tato plnění poskytována.“

⁸⁴ DIČ odběratele, evidenční číslo daňového dokladu, datum povinnosti přiznat daň, základ daně, daň, specifikace kódu režimu plnění případně specifikace opravy výše daně u pohledávek za dlužníky v insolvenčním řízení.

s hodnotou do 10.000,- Kč včetně daně, nebo plnění, u nichž nevznikla povinnost vystavit daňový doklad“, kde oproti předposlední podsekci neodpovídá jeden řádek každému relevantnímu daňovému dokladu, nýbrž se do jednoho řádku kumulativně uvádí za příslušné období souhrn základu daně a daň z uskutečněných zdanitelných plnění (nebo přijatých úplat) dodání zboží či poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku v členění odvozeném od jednotlivých sazeb. Pro určení toho, zda zdanitelné plnění náleží do této poslední podsekce či podsekce předchozí, je tedy klíčový právě výše uvedený limit.

Třetí sekce, se kterou počítá vzorový formulář kontrolního hlášení, je označena jako (iii) Přijatá zdanitelná plnění s místem plnění v tuzemsku. Tato sekce se dělí do třech jednotlivých podsekcí. První podsekce nese název „Přijatá zdanitelná plnění v režimu přenesené daňové povinnosti, u kterých je povinen přiznat daň příjemce podle ustanovení § 92a ZDPH“. Zde je potřeba uvést předepsané údaje⁸⁵ za každé jednotlivé přijaté zdanitelné plnění. Do druhé podsekce se uvádí „Přijatá zdanitelná plnění a poskytnuté úplaty, u kterých příjemce uplatňuje nárok na odpočet daně dle ustanovení § 73 odst. 1 písm. a) ZDPH s hodnotou nad 10.000,- Kč včetně daně a všechny přijaté opravy podle ustanovení § 44 ZDPH bez ohledu na limit“. I do této podsekce je potřeba předepsané údaje⁸⁶ vyplnit za každé jednotlivé přijaté zdanitelné plnění. Konečně do poslední podsekce mají být vyplněny „Přijatá zdanitelná plnění a poskytnuté úplaty, u kterých příjemce uplatňuje nárok na odpočet daně dle ustanovení § 73 odst. 1 písm. a) ZDPH s hodnotou do 10.000,- Kč včetně daně“. Plátce v této podsekci uvádí základ daně a daň souhrnně celkovou hodnotu za příslušné období, v členění podle jednotlivých sazeb daně rozepsaných do jednoho řádku. Zde si lze povšimnout, že sekce (ii) a (iii) jsou ve vzájemné souvztažnosti. Právě tento aspekt je klíčový pro realizaci párování jednotlivých kontrolních hlášení.

Čtvrtá (iv) a poslední sekce vzorového formuláře kontrolního hlášení nese název (iv) Kontrolní řádky na Daňové přiznání k DPH. Tato sekce, jak vyplývá z Předběžných informací k vyplnění kontrolního hlášení *„slouží pro orientační kontrolu souhrnu dat*

⁸⁵ DIČ dodavatele, evidenční číslo daňového dokladu, datum uskutečnění zdanitelného plnění, základ daně, daň a kód předmětu plnění.

⁸⁶ DIČ dodavatele, evidenční číslo daňového dokladu, datum povinnosti přiznat daň, základ daně, daň na vstupu, případně specifikaci poměrného nároku na odpočet daně a specifikaci opravy výše daně u pohledávek za dlužníky v insolvenčním řízení.

pro příslušné části daňového přiznání k DPH“, přičemž se do ní automaticky načítají hodnoty vyplývající ze sekce (ii) a (iii).⁸⁷

Pokud jde o formální náležitosti, odstavec 2 ustanovení § 101d ZDPH stanoví, že: „*Kontrolní hlášení lze podat pouze elektronicky na elektronickou adresu podatelny zveřejněnou správcem daně ve formátu a struktuře zveřejněné správcem daně způsobem umožňujícím dálkový přístup.*“ Takto nastavená povinnost má své odůvodnění v nutnosti získávat potřebné údaje rychle a ve formátu umožňujícím jejich automatizované zpracování, což samozřejmě souvisí s již dříve uvedenou průměrnou živností obchodních společností využívaných při páchání daňových podvodů ve sdružení. Osobně si myslím, že takováto úprava je vzhledem ke všem okolnostem více než vhodná.

Elektronická forma podávání je konkrétněji upravena v ustanovení § 71 DŘ. V úvahu tak připadá rozhodnutí plátce o podání kontrolního hlášení datovou zprávou podepsanou uznávaným elektronickým podpisem či datovou zprávou odeslanou prostřednictvím datové schránky, nebo datovou zprávou s ověřenou identitou podatele způsobem, kterým se lze přihlásit do jeho datové schránky. V nedávné minulosti docházelo k diskuzím, zda v praxi bude možné vždy podávat kontrolní hlášení prostřednictvím datových schránek. V médiích se totiž dříve objevila zpráva, jejímž obsahem byl záměr Ministerstva financí od 1.1.2016 zakázat podávání daňových přiznání k DPH prostřednictvím datových schránek. Důvodem k tomuto překvapivému kroku měla údajně být omezená kapacita velikosti datových zpráv, která odpovídala 10 MB.⁸⁸ Podle vyjádření mluvčího České pošty Matyáše Vitíka ovšem žádné takovéto technologické omezení neexistuje⁸⁹ a jednalo se čistě o problematiku změny vyhlášky 194/2009 Sb., o stanovení podrobností užívání a provozování informačního systému datových schránek. Uvedená slova se nakonec potvrdila, když s účinností od 1.1.2016 došlo ke změně

⁸⁷ FINANČNÍ SPRÁVA. Předběžné informace k vyplnění kontrolního hlášení DPH. *Finanční správa* [online]. 2015 [cit. 2015-06-18]. Dostupné z: www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/2015Predbezne_informace_vyplneni_KontHlas.pdf

⁸⁸ KREČ, Luboš. Přiznání k DPH přes datovou schránku má skončit. Není místo. 2015. *Aktuálně.cz* [online]. [cit. 2015-05-10]. Dostupné z: <http://zpravy.aktualne.cz/ekonomika/priznani-k-dph-pres-datovou-schranku-ma-skonicit-neni-misto/r~7dbde30ee1ba11e488b0002590604f2e/>

⁸⁹ IHNEČ. Návrh MF neumožnit podat daňová přiznání přes datové schránky vzbudil mnoho kritiky. 2015. *EGOV.cz: Nezávislý informační portál* [online]. [cit. 2015-05-10]. Dostupné z: <http://www.egov.cz/clanky/navrh-mf-neumoznit-podat-danova-priznani-pres-datove-schranky-vzbudil-mnogo-kritiky>

zmiňované vyhlášky, která nově stanoví, že „*Maximální velikost datové zprávy dodávané do datové schránky činí 20 MB.*“

I kdyby nebyla v ZDPH explicitně stanovena povinnost podávat kontrolní hlášení ve formátu a struktuře zveřejněné správcem daně, tato povinnost by se obdobně jako u souhrnného hlášení dala dovozovat z ustanovení § 72 odst. 3 ZDPH, které předpokládá podávání datových zpráv pouze v takto zveřejněném formátu a struktuře.

Obdobně, jako v případě souhrnného hlášení i úprava kontrolního hlášení počítá s tím, že datovou zprávu podanou bez uznávaného elektronického podpisu nebo za použití jiných přenosových technik, které je správce daně způsobilý přijmout, lze dodatečně potvrdit, a to jedním z výše popsaných způsobů pro řádné podání datové zprávy. Oproti obecné úpravě obsažené v ustanovení § 71 odst. 3 DŘ je nicméně v ZDPH explicitně stanoveno, že potvrzení musí být učiněno v původní lhůtě pro podání kontrolního hlášení a nikoliv ve lhůtě 5 dní počínající běžet dnem kdy původní „vadné“ podání správci daně došlo.

Jedním z klíčových prvků kontrolního hlášení, který vzbuzoval velkou vlnou emocí mezi odbornou i laickou veřejností, jsou lhůty pro podávání. Původní návrh, který úspěšně prošel třetím čtením v Poslanecké sněmovně Parlamentu ČR a následně byl odeslán do Senátu, obsahoval ustanovení stanovující, že: „*Kontrolní hlášení se podává za kalendářní měsíc, a to do 25 dnů po skončení kalendářního měsíce; tuto lhůtu nelze prodloužit.*“ Takto stanovená úprava nijak nerozlišovala, zda je plátce fyzickou či právnickou osobou, ani to zda je jeho zdaňovacím obdobím měsíc či kalendářní čtvrtletí. Ministerstvo financí v předmětné problematice zastávalo stanovisko, podle kterého: „*Pokud by plátci podávali kontrolní hlášení za konkrétní zdaňovací období (měsíc nebo čtvrtletí), „párování“ údajů by se tím výrazně ztížilo a oddálily by se možnosti získání údajů o podezřelých transakcích a možných spojení plátců a neumožnily by rychlou reakci správce daně. Spojení periody podávat kontrolní hlášení*

*se zdaňovacím obdobím by fakticky způsobilo reálnou neschopnost reagovat na rizikové situace a degradaci navrhovaného systému.*⁹⁰

Proti takto vymezené lhůtě pro podání kontrolního hlášení se nicméně ozývalo mnoho nesouhlasných názorů široké veřejnosti. Například prezident Hospodářské komory České republiky Vladimír Dlouhý na otázku „*Jestli má podle něho smysl, aby plátců DPH museli každý měsíc podávat kontrolní hlášení o svých obrazech finančnímu úřadu a zda se skutečně tímto opatřením dosáhne větší transparentnosti a zvýší se finální výběr daně, nebo jde spíš jen o další byrokratickou zátěž, která dopadne na podnikatele?*“ odpověděl v tom smyslu, že „*Pro zhruba tři sta tisíc čtvrtletních plátců DPH jde o zvýšení byrokratické zátěže. Jsou to živnostníci a malé firmy s ročním obratem pod deset milionů korun, zpravidla tedy ne pachatelé takzvaných karuselových podvodů, na které novela především míří. Čtvrtletním plátcem DPH se navíc od loňska může stát pouze spolehlivý plátec DPH, a to až po třech letech podnikání. Čtvrtletní období je tedy bonus ulevující seriózním podnikatelům, měsíční hlášení ho v zásadě ruší.*“ Obdobně odpověděl i Miroslav Motejlek, ekonomický novinář a provozovatel serveru Motejlek.com, když uvedl „*Je to absurdní, nepochopitelné. Každý, kdo je měsíčním plátcem DPH, už vlastně finančnímu úřadu takové hlášení poskytuje. Nově tedy budou administrativou zatíženi živnostníci a drobní podnikatelé, kteří jsou čtvrtletními plátců DPH. Vláda se zavázala bojovat proti velkým daňovým únikům, místo toho ale plošně míří na menší daňové poplatníky.*“

Možná i tyto a řada dalších upozornění nakonec přesvědčila senátory, aby návrh připravený Ministerstvem financí Poslanecké sněmovně vrátili s pozměňovacími návrhy⁹¹, které nakonec Poslanecká sněmovna přijala.

Platný návrh novely ZDPH tedy nakonec zavedl odlišné lhůty k podání kontrolního hlášení pro právnické a fyzické osoby. Plátců, kteří jsou právnickou osobou, musí podávat kontrolní hlášení bez ohledu na to, jaké mají zdaňovací období, za kalendářní měsíc, a to do 25 dnů po skončení tohoto kalendářního měsíce. Oproti tomu plátců, kteří

⁹⁰ LEŽATKA, Radek. Ministerstvo financí a Finanční správa vysvětlují důvody pro zavedení kontrolního hlášení. *Ministerstvo financí České republiky* [online]. 2014 [cit. 2015-04-07]. Dostupné z:

<http://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2014/ministerstvo-financi-a-financni-sprava-v-19662>

⁹¹ SENÁT PARLAMENTU ČR. Usnesení Senátu Parlamentu ČR č. 51. 2014. *Senát: Parlamentu České republiky* [online]. [cit. 2015-05-10]. Dostupné z:

<http://www.senat.cz/xqw/xervlet/psssenat/htmlhled?action=doc&value=74666>

jsou fyzickou osobou, budou podávat kontrolní hlášení ve lhůtě pro podání daňového přiznání. Snad jen pro úplnost lze ještě dodat, že vedle měsíčního a čtvrtletního období se ve výjimečných případech, kterými jsou insolvenční řízení a dědické řízení plátce může vyskytnout i období speciální.⁹²

Osobně považuji konečný návrh iniciovaný Senátem za rozumný kompromis. Fyzické osoby se přeci jenom karuselových podvodů, tedy těch aktuálně nejnebezpečnějších daňových podvodů, zpravidla nedopouští. Daleko typičtější pachatelem bývají kapitálové obchodní společnosti. Samozřejmě mohou kontrolní hlášení pomáhat odhalit i jiné méně závažné typy daňových podvodů, přičemž Ministerstvo financí má určitě pravdu, že párování kontrolních hlášení bude v případě rozdílných lhůt méně efektivní. Na druhou stranu si myslím, že je takováto opatření potřeba poměřovat i pomocí zásady proporcionality a stát by neměl házet drobným živnostníkům klacky pod nohy, pokud to není nezbytně nutné.

Prvním obdobím pro podávání kontrolního hlášení tedy bude vzhledem k účinnosti novely stanovené na 1.1.2016 buď leden 2016, nebo 1. čtvrtletí 2016 v závislosti na tom, zda se bude jednat o právnickou nebo fyzickou osobu resp. na tom, jakou má fyzická osoba lhůtu pro podání daňového přiznání. Pro osoby podnikající na základě smlouvy o společnosti ve smyslu ustanovení § 2716 NOZ je pro stanovení období rozhodný režim určeného společníka. Co se týče plátců, kteří se zaregistrují až po účinnosti novely a zároveň jim vznikne povinnost podat kontrolní hlášení, platí, že tyto ho musí podat vždy za celé relevantní období a nikoliv pouze za časový úsek, počínající dnem kdy se stali plátcí. V případech, kdy osobě povinné k dani vznikne registrační povinnost, typicky v důsledku dosažení obratu, nicméně tato osoba svoji povinnost včas nesplní, je takový plátce povinen za období od zákonného vzniku jeho statusu podat kontrolní hlášení dodatečně.⁹³

Obdobně jako v případě opravného daňového přiznání počítá ZDPH v ustanovení § 101f i s podáváním tzv. **opravného kontrolního hlášení**. Tímto typem kontrolního hlášení může plátce nahradit dříve podané kontrolní hlášení, a to za předpokladu, že

⁹² FINANČNÍ SPRÁVA. Předběžné informace k vyplnění kontrolního hlášení DPH. *Finanční správa* [online]. 2015 [cit. 2015-06-18]. Dostupné z: www.finanenisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/2015Predbezne_informace_vyplneni_KontHlas.pdf

⁹³ Tamtéž.

ještě nedošlo k uplynutím lhůty pro podání kontrolního hlášení. K původnímu kontrolnímu hlášení se za těchto okolností správce daně vůbec nepřihlíží. Do opravného kontrolního hlášení se nicméně vykazují pouze opravy významné, mající vliv zejména na základ a výši daně. Interní opravy jako jsou např. interní storna, bez vazby na obchodní partnery, které nemají vliv na samotnou změnu daňových dokladů a dotčené zdanitelné plnění, se neuvádí.

Druhý odstavec ustanovení § 101f ZDPH upravuje tzv. **následné kontrolní hlášení**. Jedná se o speciální úpravu k úpravě obsažené v ustanovení § 142 DŘ týkající se tzv. následného hlášení. Obecná úprava následného hlášení se proto v případě následného kontrolního hlášení nepoužije. Následné kontrolní hlášení je povinen podat plátce, který zjistí po uplynutí lhůty pro podání kontrolního hlášení, že z jeho strany došlo k uvedení nesprávných či neúplných údajů. Chyby uvedené v původním kontrolním hlášení je tímto způsobem plátce povinen napravit vždy do pěti dní od jejich zjištění. V praxi se následné kontrolní hlášení bude podávat vždy jako úplné tedy se všemi údaji vyžadovanými za předmětné období s promítnutím oprav a nikoliv jako pouhý rozdíl mezi oproti předchozímu chybnému hlášení.⁹⁴ Takový systém bezesporu usnadní fungování automatického párování.

ZDPH počítá i s variantou, že k podání následného kontrolního hlášení dojde nejenom v návaznosti na zjištění učiněná samotným plátcem, nýbrž i v důsledku tzv. „výzvy“ správce daně ke změně, doplnění či potvrzení údajů obsažených v původním kontrolním hlášení. K takové výzvě je správce daně povinen přistoupit v případě že v rámci posuzování a prověřování předložených údajů dojde na jeho straně ke vzniku pochybností o správnosti a úplnosti těchto údajů. Do pěti dní od oznámení předmětné výzvy je plátce povinen vytýkané nedostatky vypořádat právě prostřednictvím následného kontrolního hlášení. Zajímavá je varianta, kdy plátce takovým způsobem potvrdí původně uvedené údaje. Lze usuzovat, že se tak bude dít velmi často, téměř až v polovině všech případů. Ve chvíli kdy se při prověřování kontrolních hlášení objeví nesrovnalosti totiž ještě nelze určit, které ze spárovaných kontrolních hlášení je neúplné či nesprávné, a které nikoliv. Pomineme-li případy, kdy jsou vadné obě kontrolní hlášení, bude zpravidla docházet k situacím, kdy jeden plátce provede prostřednictvím

⁹⁴ Tamtéž.

následného kontrolního hlášení opravu vadných údajů, zatímco druhý plátce pouze potvrdí svoje původní tvrzení.

Ustanovení o kontrolním hlášení přirozeně přiměřeně dopadají i na následné kontrolní hlášení. Proto i následné kontrolní hlášení může být podáváno pouze elektronicky. Pokud jde o obsahové náležitosti následného kontrolního hlášení, uvádí důvodová zpráva⁹⁵, že by bylo vhodné ve formuláři uvádět za účelem zjištění počátku běhu pěti denní subjektivní lhůty i datum zjištění nedostatků. S takovým názorem lze jistě souhlasit. Ostatně i ze vzoru kontrolního hlášení zveřejněného pro informační účely dne 14.5.2015 na internetových stránkách správce daně vyplynulo, že se správce daně vydal touto cestou⁹⁶. Uvedené potvrdila i poslední verze tohoto vzoru ze dne 7.12.2015.⁹⁷

Obdobně i v případě, kdy plátce kontrolní hlášení v zákonem předpokládané lhůtě vůbec nepodá, má správce daně povinnost učinit vůči němu výzvu, směřující k tomu, aby tak učinil v náhradní lhůtě pěti dní od jejího doručení. Zajímavá situace může nastat tehdy, pokud plátce nadále zastává názor, že vzhledem k faktickému stavu mu za dotčené období povinnost podat kontrolní hlášení nevznikla. V tomto případě plátce podá jako reakci tzv. „nulové kontrolní hlášení“.⁹⁸ Obě výše zmíněné výzvy jsou v ZDPH zařazeny pod tzv. „Postup při nesplnění povinnosti související s kontrolním hlášením“. Uvedené pětidenní lhůty, ve kterých je plátce povinen na výzvy předepsaným způsobem reagovat jsou zákonné a v souladu s ustanovením § 36 DŘ tedy nepřipadá v úvahu jejich jakékoliv prodlužování. ZDPH počítá i se zcela speciální úpravou doručování výše zmíněných výzev. Tyto budou doručovány výlučně elektronickou cestou a to primárně do datové schránky. Pokud ovšem správce daně v rámci své činnosti zjistí, že plátce nemá zpřístupněnou datovou schránku, doručující

⁹⁵ POSLANECKÁ SNĚMOVNA PARLAMENTU ČR. Sněmovní tisk 291/0, část č. 1/8: Novela z. o dani z přidané hodnoty - EU. *Poslanecká sněmovna Parlamentu České republiky* [online]. 2014 [cit. 2015-04-07]. Dostupné z: <http://www.psp.cz/sqw/text/tiskt.sqw?O=7&CT=291&CT1=0>

⁹⁶ FINANČNÍ SPRÁVA. Kontrolní hlášení. *Finanční správa* [online]. 2015 [cit. 2015-05-19]. Dostupné z: http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/KontrolniHlaseni_vzor_12_5_15.pdf

⁹⁷ FINANČNÍ SPRÁVA. Kontrolní hlášení. *Finanční správa* [online]. 2015 [cit. 2015-12-12]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/Vzorovy-formular-kontrolniho-hlaseni-DPH.pdf>

⁹⁸ FINANČNÍ SPRÁVA. Předběžné informace k vyplnění kontrolního hlášení DPH. *Finanční správa* [online]. 2015 [cit. 2015-06-18]. Dostupné z: www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/2015Predbezne_informace_vyplneni_KontHlas.pdf

se výzvy prostřednictvím veřejné datové sítě na elektronickou adresu plátcem za tímto účelem uvedenou či zjednodušeně řečeno na plátcovu emailovou adresu. S uváděním emailových adres plátců na kontrolním hlášení počítá i poslední vzor kontrolního hlášení.⁹⁹ V této souvislosti je potřeba nezapomenout zmínit fikci doručení zakotvenou právě pro doručování prostřednictvím emailové adresy. Má se totiž za to, že takto zasílaná výzva je doručena okamžikem odeslání správcem daně. Zde by měli být plátcí bez zpřístupněných datových schránek obzvláště na pozoru, když nepravidelná kontrola jejich emailů jim může přivodit uvalení nezanedbatelné sankce.

Jiné, než dva výše zmíněnými způsoby doručování výzev ZDPH, v současnosti téměř nepředpokládá. Výjimkou jsou snad pouze nežádoucí případy, kdy plátce nejen, že nemá zpřístupněnou datovou schránku, nýbrž i správci daně nesdělí svoji emailovou adresu. V takových situacích se bude doručovat v souladu s pravidly obsaženými v DR¹⁰⁰. Důvodem, který vedl zákonodárce k zavedení takto speciálních pravidel doručování, není opět nic jiného než rychlost a flexibilita, navíc se předpokládá i zavedení automatického systému zpracování výzev.

Prvkem institutu kontrolního hlášení, který si zaslouží zvýšenou pozornost všech plátců, jsou bezpochyby sankce za porušení povinností souvisejících s tímto institutem. Plátcí, kteří je nebudou brát vážně, by totiž mohli být velmi rychle nemile překvapeni, jak draze za svoje pochybení zaplatí, a to i přesto, že ministr financí ještě předtím, než mohlo vůbec dojít k prvnímu podání kontrolního hlášení, veřejně slíbil, že dojde ohledně sankcí k částečné korekci a jejich následnému odpouštění.¹⁰¹

Základní sankce ve výši 1.000,- Kč je stanovena za nepodání kontrolního hlášení v zákonem stanovené lhůtě v případě, že ze strany plátce dojde k dodatečné nápravě ještě předtím, než k tomu je správcem daně vyzván. Za povšimnutí zde rozhodně stojí skutečnost, že pokuta je zákonodárcem stanovena pevně, bez jakékoliv možnosti

⁹⁹ FINANČNÍ SPRÁVA. Kontrolní hlášení. *Finanční správa* [online]. 2015 [cit. 2015-12-12]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/Vzorovy-formular-kontrolniho-hlaseni-DPH.pdf>

¹⁰⁰ Viz ustanovení § 39 DR.

¹⁰¹ ČTK. Ministr Babiš: Kontrolní hlášení u DPH není příliš kvalitní, zákon se ale změní. *Aktuálně.cz* [online]. 2016 [cit. 2016-01-24]. Dostupné z: <http://zpravy.aktualne.cz/domaci/ministr-babis-kontrolni-hlaseni-u-dph-neni-prilis-kvalitni-z/r~f4a6c6cab79811e5bfa90025900fea04/>

správního uvážení. Pokud plátce nesplní povinnost podat kontrolní hlášení „dobrovolně“, nýbrž tak učiní až po doručení výzvy správce daně, měl by opět počítat s uhrazením pevně stanovené pokuty, ta ovšem v tomto případě dosáhne již nezanedbatelných 10.000,-Kč. Jedná se o přísnější postih odůvodněný skutečností, že bez výzvy správce by plátce svoji povinnost nesplnil. Další pevně stanovená pokuta čeká na plátce, který v zákonem předpokládané lhůtě nepodá následné kontrolní hlášení poté, co je k tomu správcem daně vyzván. Takovýto nereagující plátce může rovnou počítat s pokutou ve výši 30.000,- Kč. Ještě vyšší pevně stanovená pokuta pak čeká na plátce, který i přes výzvu správce daně nesplní povinnost podat kontrolní hlášení v náhradní lhůtě pěti dní od oznámení výzvy. Sankce za tento prohřešek činí rovných 50.000,- Kč.¹⁰² Jak je vidět na uvedených pokutách, výše sankcí jsou stanoveny v závislosti na závažnosti porušení povinností. O povinnosti platit uvedené pokuty rozhoduje správce daně platebním výměrem, přičemž současně dochází i k jejich předepsání do evidence daní.

Zákonodárce si od takto stanoveného systému sankcí slibuje především zajištění motivace všech plátců pro řádné plnění jejich povinností. Důvodová zpráva¹⁰³ k novele zavádějící kontrolní hlášení do ZDPH považuje za hlavní výhody pevně stanovených sankcí za porušení předmětných povinností především předvídatelnost a právní jistotu vylučující jakékoliv možnosti klientelismu a nerovného zacházení ze strany správce daně. Další výhodou je podle důvodové zprávy¹⁰⁴ i to, že koncepce vzniku pokuty ex lege, která je pouze deklaratorně potvrzena rozhodnutí správce daně, výrazným způsobem snižuje administrativu na straně správce daně. Odůvodnění rozhodnutí například nebude potřeba obsahově měnit pro každý jednotlivý případ, když tyto budou v podstatě vždy totožná, zpravidla postačí pouhá formální úprava související s rozdílností jednotlivých subjektů.

Vedle čtyř pochybení ze strany plátců, které byly výše rozebrány a jsou spojeny s pevně stanovenými pokutami, nicméně ZDPH počítá i s dvěma dalšími případy, kdy správce daně uloží za nesplnění povinností souvisejících s kontrolním hlášením pokuty. Tyto

¹⁰² Blíže viz ustanovení § 101h odst. 1 ZDPH.

¹⁰³ Sněmovní tisk 291/0, část č. 1/8: Novela z. o dani z přidané hodnoty - EU. *Poslanecká sněmovna Parlamentu České republiky* [online]. 2014 [cit. 2015-04-07]. Dostupné z: <http://www.psp.cz/sqw/text/tiskt.sqw?O=7&CT=291&CT1=0>

¹⁰⁴ Tamtéž.

pokuty již ovšem nejsou pevně stanoveny a jejich výše tak bude vždy záviset na správním uvážení správce daně reflektovaném v jeho konstitutivním rozhodnutí. V těchto případech proto bude muset správce daně vždy přihlídnout k okolnostem jednotlivého případu zejména k míře součinnosti ze strany plátce porušujícího svoji povinnost. Explicitně navíc ZDPH stanoví, že správce dbá toho, aby pokuta nebyla v hrubém nepoměru k významu porušené povinnosti a k závažnosti následku pro správu daní. Nyní už ale ke skutkovým okolnostem těchto dvou případů.

Předně plátcí, který na základě výzvy správce daně k odstranění jeho pochybností nezmění nebo nedoplní nesprávné nebo neúplné údaje anebo nepotvrdí údaje prostřednictvím následného kontrolního hlášení, bude správcem daně uložena pokuta až do výše 50.000,- Kč.¹⁰⁵ Zde se tedy jedná o situaci, kdy plátcé ačkoliv na výzvu správce daně odpoví a podá následné kontrolní hlášení, nedokáže svojí reakcí rozptýlit správcovi pochybnosti. Situace, kdy plátcé na výzvu vůbec nereaguje, pod tento případ nespadá.¹⁰⁶

Konečně nejtvrdší sankce čeká na plátce, který nesplněním povinnosti související s kontrolním hlášením závažně stěžuje nebo maří správu daní. Takovému plátcí může správce daně uložit vedle některé z výše uvedených sankcí i další pokutu, a to až do výše 500.000,- Kč.¹⁰⁷ Uložení některé z výše uvedených pokut je ovšem obligatorní podmínkou takového postupu. Samostatně nejprísnejší pokutu uložit nelze. K tomuto nejprísnejšímu postupu by se měl správce daně nicméně uchýlovat pouze v případech největší společenské nebezpečnosti. Důvodová zpráva¹⁰⁸ presumuje, že se může jednat o situace, kdy plátcé opakovaně porušuje povinnosti související s institutem kontrolního hlášení například jeho vícečetným nepodáním či situace, kdy samotné porušení předmětných povinností dosahuje takové intenzity a nebezpečnosti, že je ohrožen

¹⁰⁵ Blíže viz ustanovení § 101h odst. 2 ZDPH.

¹⁰⁶ Za takových okolností by se aplikovalo ustanovení § 101ho odst. 1 písm. c) předpokládající pevnou pokutu ve výši 30.000,- Kč.

¹⁰⁷ Blíže viz ustanovení § 101h odst. 3 ZDPH „*Správce daně uloží kromě pokuty podle odstavce 1 nebo 2 tomu, kdo nesplněním povinnosti související s kontrolním hlášením závažně stěžuje nebo maří správu daní, pokutu do 500 000 Kč.*“

¹⁰⁸ Sněmovní tisk 291/0, část č. 1/8: Novela z. o dani z přidané hodnoty - EU. *Poslanecká sněmovna Parlamentu České republiky* [online]. 2014 [cit. 2015-04-07]. Dostupné z: <http://www.psp.cz/sqw/text/tiskt.sqw?O=7&CT=291&CT1=0>

samotný cíl správy daní.¹⁰⁹ Zde lze jako příklad uvést plátcovo jednání, spočívající v tom, že do kontrolního hlášení neuvede více než 90% zdanitelných plnění, které je v souladu s právními předpisy uvést povinen.

Pro úplnost je ještě vhodné uvést, že samotné uložení nejprísnější pokuty za „závažné stěžování a maření správy daní nesplněním povinnosti související s kontrolním hlášením“ ještě automaticky neznamená, že správce daně rozhodne i o tom, že se plátec stává „**nespolehlivým plátcem**“ ve smyslu ustanovení § 106a odst. 1, které stanoví, že „*poruší-li plátec závažným způsobem své povinnosti vztahující se ke správě daně, správce daně rozhodne, že tento plátec je nespolehlivým plátcem.*“ A priori ovšem samozřejmě nelze vyloučit ani to, že se tak v důsledku plátcova jednání v budoucnu někdy stávat bude. Bližší informace o tom, jaké jednání správce daně aktuálně považuje za závažné porušení povinností vztahujících se ke správě daní lze nalézt v informacích GŘ¹¹⁰ přičemž by nemuselo být podle mého názoru od věci tyto informace v souvislosti se zavedením institutu kontrolního hlášení aktualizovat.

Všechny uváděné pokuty jsou splatné do patnácti dní ode dne právní moci rozhodnutí o pokutě¹¹¹ a lze je uložit nebo rozhodnout o povinnosti je platit nejpozději do tří let ode dne, ve kterém došlo k porušení povinnosti. V současnosti je nicméně otázkou, jak dlouho takto nastavené sankce vydrží. Jak již bylo nastíněné výše, Ministr financí Andrej Babiš veřejně prohlásil, že dojde v souvislosti s těmito sankcemi k novelizaci ZDPH, když uvedl: „*Co se týká těch sankcí, ano, máte pravdu, že v těch sankcích jsme to přehnali, proto to chceme napravit, a proto navrhujeme novelu, která bude platit od 1.6.2016.*“¹¹² Ministerstvo financí následně vydalo tiskovou zprávu, podle které dne 13.1.2016 vláda schválila návrh Ministerstva financí na zmírnění sankcí a prodloužení

¹⁰⁹ Cílem správy daní je v souladu s ustanovením § 1 odst. 2 DŘ „*správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady*“.

¹¹⁰ FINANČNÍ SPRÁVA. Informace GŘ k aplikaci § 106a zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty ve znění pozdějších předpisů (nespolehlivý plátec) a souvisejících ustanovení. *Finanční správa* [online]. 2014 [cit. 2015-05-20]. Dostupné z: http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/Informace_GFR_k_aplikaci_par_106a_zakona_c_235-2004_Sb_ve_zneni_Dodatku_c_2.pdf

¹¹¹ Viz ustanovení § 101h odst. 5 ZDPH.

¹¹² ČTK. Ministr Babiš: Kontrolní hlášení u DPH není příliš kvalitní, zákon se ale změní. *Aktuálně.cz* [online]. 2016 [cit. 2016-01-24]. Dostupné z: <http://zpravy.aktualne.cz/domaci/ministr-babis-kontrolni-hlaseni-u-dph-neni-prilis-kvalitni-z/r~f4a6c6cab79811e5bfa90025900fea04/>

lhůty u kontrolního hlášení DPH.¹¹³ V této souvislosti je nicméně zajímavé, že mezi materiály, které Vláda v předmětný den schválila, chybí jakákoliv zmínka o novele ZDPH.¹¹⁴ Budeme-li i přes tuto nesrovnalost důvěřovat zprávě Ministerstva financí, měla by zmiňovaná novela ještě v roce 2016 zakotvit institut prominutí pokuty, a to ve vztahu k výše popsaným pokutám ve výši 10.000,- Kč, 30.000,- Kč a 50.000,- Kč a dále toleranci jednoho pochybení ve vztahu k pokutám ve výši 1.000,- Kč za opožděné podání kontrolního hlášení. Výše uvedená pětidenní lhůta pro reakci plátce na výzvu správce daně by navíc měla být upravena tak, že by se nově nejednalo o pět kalendářních dní, nýbrž pět pracovních dní. Za sebe považuji takovéto zmírnění úpravy za velice vhodné.

Ke konci této podkapitoly je bezesporu vhodné uvést okamžik, ke kterému zaniká možnost správce daně domáhat se po plátcí splnění jeho povinností souvisejících s kontrolním hlášením. V souladu s ustanovením § 101i ZDPH platí, že „*Plnění povinností souvisejících s kontrolním hlášením lze vyžadovat do uplynutí lhůty pro stanovení daně.*“ Jak vyplývá z DŘ lhůta pro stanovení daně obecně činí tři roky, přičemž počíná běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení.¹¹⁵

Vyřknout co nejobjektivnější názor na institut kontrolního hlášení samozřejmě není jednoduchý úkol. Však ostatně odhalit chyby předem a nikoliv až jako generál po bitvě není nikdy snadné. Europoslanec Petr Mach o kontrolním hlášení říká, že „*Jeto zkrátka jen byrokracie navíc*“.¹¹⁶ Podle jeho názoru je naprostou hloupostí, když Vláda říká, že tímto institutem omezí daňové úniky, protože „*Když bude živnostník chtít přijmout platbu bez vystavení dokladu, udělá to a nebude takový příjem psát ani do nového formuláře.*“ Podle něho se „*Platby bez dokladů dělají kvůli vysokým daním.*“ přičemž „*V součtu jsou daně tak velké, že motivace k zatajování příjmů před státem bude*

¹¹³ ŽUROVEC, Michal. Ministerstvo financí posílá do Sněmovny zmírnění sankcí u kontrolního hlášení. *Ministerstvo financí* [online]. 2016 [cit. 2016-01-24]. Dostupné z:

<http://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2016/ministerstvo-financi-posila-do-snemovny-23665>

¹¹⁴ VLÁDA ČR. Jednání vlády. *Aplikace ODot* [online]. 2016 [cit. 2016-01-24]. Dostupné z:

<https://apps.odok.cz/djv-agenda?date=2016-01-13>

¹¹⁵ Blíže viz ustanovení § 148 odst. 1 DŘ.

¹¹⁶ TŮMA, Ondřej. Očima expertů: Měsíční hlášení DPH. Bič na podvodníky, nebo buzerace malých firem? 2014. *Peníze.cz* [online]. [cit. 2015-06-03]. Dostupné z: <http://www.penize.cz/dph/292963-ocima-expertu-mesicni-hlaseni-dph-bic-na-podvodniky-nebo-buzerace-malych-firem>

existovat dál, a nový formulář na tom nic nezmění.“ Pan Mach má bezesporu částečně pravdu v tom, že výše daní ovlivňuje myšlenkové pochody daňových subjektů, přičemž samozřejmě platí, žádné daně rovná se žádné daňové úniky. Na druhou stranu předpoklad, že například karuselové podvody, tedy v podstatě úmyslné vylákání peněz od státu, se dějí v důsledku příliš vysokého daňového zatížení, je samozřejmě absurdní. Tyto podvody jsou zpravidla číněny zkušenými kriminálními živly, které na rozdíl od běžných podnikatelů netvoří žádné hodnoty, nýbrž pouze okrádají ostatní daňové poplatníky. Navíc, pokud stát zůstane v této problematice pasivní, lze důvodně očekávat, že objem takových podvodů bude dále narůstat. Vedle zvýšení administrativy pro plátce, se ovšem přirozeně nabízí ke zvážení i další negativa například v podobě zvýšeného rizika úniku nově získávaných informací. Tento aspekt samozřejmě souvisí zejména s profesionalitou činnosti správce daně. Celkově vzato se ovšem domnívám, že zájem na boji proti daňovým podvodům, zejména těm páchaným v řetězcích, jako jsou typicky karuselové podvody, v současnosti převáží veškerá negativa se zaváděním institutu kontrolního hlášení spojená. Zrychlení procesu odhalování rizikových transakcí, prostřednictvím automatizovaného párování získaných údajů, je klíčovým prvkem, který podle mého názoru může správci daně poskytnout tolik potřebný čas, nutný pro zabránění mnoha milionových až miliardových ztrát na straně státního rozpočtu.

Kromě výsledků kontrolního hlášení a případné novelizace sankcí bude v nejbližší době zajímavé sledovat ještě i jinou věc. Na skutečně poslední chvíli před účinností novely ZDPH, zakotvující kontrolní hlášení, se v prosinci 2015 rozhodla skupina čítající dvacet jedna senátorů vedená Ivo Valentou podat proti výše popsané úpravě ústavní stížnost. Důvodem pro podání stížnosti je údajný průlom do ochrany soukromí v podobě sběru citlivých údajů o velmi široké skupině obyvatel.¹¹⁷ Ačkoliv stížnosti dávám osobně jen velmi zanedbatelnou šanci na úspěch, nelze samozřejmě vyloučit ani případnou variantu, že by platnost ustanovení kontrolního hlášení příliš dlouho netrvala.

¹¹⁷ MOR. Kontrolní hlášení DPH umožňuje podle části senátorů „šmírování“, sepsali ústavní stížnost. *Česká televize* [online]. 2015 [cit. 2015-12-13]. Dostupné z: <http://www.ceskatelevize.cz/ct24/ekonomika/1629286-kontrolni-hlaseni-dph-umoznuje-podle-casti-senatoru-smirovani-sepsali-ustavni>

2.4. Slovenská úprava

Úprava kontrolního hlášení resp. „Kontrolního výkazu“, platná na Slovenské republice, si vzhledem ke skutečnosti, že se do značné míry stala vzorem pro úpravu platnou v ČR, zaslouží v této práci svůj prostor. Povinnost podávat kontrolní výkaz byla na Slovensku zavedena s účinností od 1.1.2014 novelou zák. č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty (dále jen „ZzDPH“). Stalo se tak v návaznosti na přijetí „Akčného plánu boja proti daňovým podvodom na roky 2012-2014“. Cílem zavedení této povinnosti je obdobně jako v ČR získat informace o uskutečněných transakcích dodání zboží a poskytnutí služeb za účelem provedení křížové kontroly takovýchto údajů.¹¹⁸

Konkrétní úpravu „kontrolního výkazu“ lze nalézt ve dvanácti odstavcích ustanovení § 78a ZzDPH. Hned v prvním odstavci, který stanoví, že: *„Platiteľ je povinný podať kontrolný výkaz elektronickými prostriedkami za každé zdaňovacie obdobie, za ktoré je povinný podať daňové priznanie, do 25 dní po skončení zdaňovacieho obdobia.“* je možné si všimnout shod i odlišností s českou úpravou. Tak jako u nás i na Slovensku se počítá s podáváním „kontrolního výkazu“ pouze elektronickou cestou. Rozdílně jsou však stanoveny podmínky pro podávání „kontrolního výkazu“, když slovenská povinnost je navázána na zdaňovací období, za které je plátce povinen podat daňové přiznání. Zjednodušeně řečeno má-li plátce povinnosti podat za určité období daňové přiznání, podává na Slovensku automaticky i „kontrolné hlášení“. Slovenská úprava zdaňovacího období plátců je na první pohled velice, podobná té české, když ustanovení § 77 ZzDPH říká, že zdaňovacím obdobím je jeden měsíc, nicméně při splnění předepsaných podmínek se může plátce rozhodnout pro změnu na kalendářní čtvrtletí. Tyto předepsané podmínky jsou nicméně o něco přísnější než v ČR. Limit obratu je totiž pouhých 100.000,- EUR oproti našim 10.000.000,- Kč. Lze proto konstatovat, že česká úprava je oproti slovenské o něco přísnější na právnické osoby, když některé právnické osoby na Slovensku budou podávat „kontrolní výkaz“ jednou za čtvrtroku, což se u nás nikdy nestane. Na druhou stranu některé fyzické osoby, které by v ČR podávali kontrolní hlášení čtvrtletně, musí na Slovensku vzhledem k nižší hranici obratu podávat „kontrolní výkaz“ každý měsíc.

¹¹⁸ FINANČNÁ SPRÁVA SR. Príručky a návody. *Finančná správa: Slovenská republika* [online]. 2015 [cit. 2015-07-15]. Dostupné z: https://www.financnasprava.sk/_img/pfsedit/Dokumenty_PFS/Podnikatelia/Dan_z_pridanej_hodnoty/kv_dph/2014/2014_04_09_Manual_KV.pdf

Oproti úpravě kontrolního hlášení, která si vystačila s velmi neurčitým ustanovením, podle kterého „*plátce je povinen uvést předepsané údaje potřebné pro správu daně*“ jsou obsahové náležitosti „kontrolního výkazu“ upraveny v ZzDPH výrazně detailněji. Přímě ZzDPH, konkrétně odst. 2 ustanovení § 78a, tak v podstatě člení formulář „kontrolního výkazu“, do čtyř samostatných sekcí a určuje, co se do každé ze sekcí musí povinně vyplnit. Ve vzorovém formuláři „Kontrolního výkazu“¹¹⁹ pak lze vyčíst, že do sekce **a)** se vyplňují „Údaje z vyhotovené faktury, o dodání tovarů a služeb.“ Do sekce **b)** „Údaje z přijaté faktury o dodání tovarů a služeb.“ Do sekce **c)** „Údaje z faktury podle § 71 ods. 2 ZzDPH, která mění původní fakturu.“ A konečně do sekce **d)** se vyplňují „Údaje o dodání tovarů a služeb jiných ako uvedených v části A., z ktorých je platiteľ dane osobou povinnou platiť daň.“ Výše uvedené sekce se dále člení do jednotlivých podsekcí, když i toto členění v podstatě vyplývá ze ZzDPH. Asi nikoho nezaskočí, že vedle uvedených sekcí obsahuje i slovenský formulář svoje záhlaví, které do značné míry odpovídá tomu českému.

Při porovnávání vzorového formuláře kontrolního hlášení zveřejněného pro informační účely dne 14.5.2015¹²⁰ a vzorového formuláře „Kontrolního výkazu“ si lze ovšem povšimnout i několika odlišností. Tak například sekce A. kontrolního hlášení „Plnění, u kterých je plátce povinen přiznat daň a uskutečněná plnění v režimu přenesení daňové povinnosti“ na první pohled koresponduje s výše uvedenou sekcí a) „kontrolního výkazu.“ O sekci a) „Kontrolního výkazu“ ovšem zároveň platí, že „*Dodávateľ v A.1. a A.2. neuvádza zjednodušené faktúry podľa § 74 ods. 3 písm. a), b), c) a d) zákona o DPH.*“¹²¹ Pro zjednodušené faktury podle ustanovení § 74 odst. 3 je totiž připravena samostatná sekce d). Tato se člení na podsekcí D.1., do které se uvádí „Údaje o obrátoch evidovaných všetkými elektronickými registračnými pokladnicami“, a to ve formě celkových sum. A dále na podsekcí D.2., kam se uvádí „Údaje o dodání tovarů a

¹¹⁹ MINISTERSTVO FINANCÍ SR. MF SR zverejňuje vzor kontrolného výkazu DPH. *Ministerstvo financií: Slovenskej republiky* [online]. 2013 [cit. 2015-07-18]. Dostupné z: http://www.finance.gov.sk/Components/CategoryDocuments/s_LoadDocument.aspx?categoryId=9324&documentId=10561

¹²⁰ FINANČNÍ SPRÁVA. Kontrolní hlášení. *Finanční správa* [online]. 2015 [cit. 2015-05-19]. Dostupné z: http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/KontrolniHlaseni_vzor_12_5_15.pdf

¹²¹ MINISTERSTVO FINANCÍ SR. Oznámenie Ministerstva financií Slovenskej republiky č. MF/24656/2013-73 o vydaní poučenia na vyplnenie kontrolného výkazu k dani z pridanej hodnoty. *Ministerstvo financií: Slovenskej republiky* [online]. 2013 [cit. 2015-07-18]. Dostupné z: https://www.finance.gov.sk/Components/CategoryDocuments/s_LoadDocument.aspx?categoryId=9361&documentId=10673

služieb, ktoré sa neevidujú elektronickou registračnou pokladnicou“, tedy v podstatě údaje o všech zbylých zjednodušených fakturách, taktéž ve formě celkových sum. Ustanovení § 74 odst. 3 písm. b) ZzDPH totiž říká, že „*Zjednodušenou faktúrou je doklad vyhotovený elektronickou registračnou pokladnicou podľa osobitného predpisu, 29a) ak cena tovaru alebo služby vrátane dane uhradená v hotovosti nie je viac ako 1 000 eur alebo uhradená inými platobnými prostriedkami nahrádzajúcimi hotovosť nie je viac ako 1 600 eur.*“ O slovenských elektronických registračních pokladnách ve smyslu zákona č. 289/2008 Z.z., o používání elektronické registrační pokladnice blíže pojednává podkapitola 3.4.

Další odlišností formuláře „kontrolního výkazu“ je sekce **c)** „Údaje z faktury podľa § 71 ods. 2 ZzDPH, ktorá mení pôvodnú faktúru.“ Vzhledem ke skutečnosti, že vzorový formulář kontrolního hlášení takovou sekci vůbec nezná, je jistě vhodné ji alespoň trochu přiblížit. K tomu je samozřejmě potřeba se nejdříve podívat do ustanovení § 71 odst. 2 ZzDPH, které říká: „*Za faktúru sa považuje aj každý doklad alebo oznámenie, ktoré mení pôvodnú faktúru a osobitne a jednoznačne sa na ňu vzťahuje.*“ Do sekce **c)** se proto uvádí údaje z vydaných opravných faktur k fakturám uvedeným v sekcích **a)** a **b)**¹²², a to především rozdíl základu daně, sumy daně a sumy odpočítané daně. Bližší informace o tom, jak mají slovenští plátcí v těchto situacích postupovat lze nalézt v dokumentu „Usmernenie k vykazovaniu opravných faktúr v kontrolnom výkaze podanom podľa § 78a ZzDPH.“¹²³

Vzhledem k tomu, že vzor formuláře kontrolního hlášení, jak již bylo výše uvedeno, samostatnou sekci na opravné daňové doklady nemá, nabízí se otázka, jak by měli čeští plátcí od 1.1.2016 postupovat v situacích, se kterými počítá ustanovení § 42 odst. 2 ZDPH, stanovující, že „*V případě opravy základu daně a výše daně plátce do 15 dnů ode dne zjištění skutečností rozhodných pro provedení takové opravy vystaví **opravný daňový doklad**, pokud měl povinnost vystavit daňový doklad.*“ Odpověď lze nalézt v

¹²² FINANČNÁ SPRÁVA SR. Kontrolný výkaz DPH. *Finančná správa: Slovenská republika* [online]. 2015 [cit. 2015-07-18]. Dostupné z: <https://www.financnasprava.sk/sk/podnikatelia/dane/dan-z-pridanej-hodnoty/kontrolny-vykaz-dph#ObsahKV>

¹²³ FINANČNÁ SPRÁVA SR. Usmernenie k vykazovaniu opravných faktúr v kontrolnom výkaze. *Finančná správa: Slovenská republika* [online]. 2015 [cit. 2015-07-18]. Dostupné z: https://www.financnasprava.sk/_img/pfsedit/Dokumenty_PFS/Profesionalna_zona/Dane/Metodicke_usmernenia/Nepriame_dane/2014_01_31nepriame_dane.pdf

„Předběžných informací k vyplnění kontrolního hlášení“¹²⁴, kde se říká, že opravy uvede dodavatel nebo odběratel v řádném kontrolním hlášení do příslušné části, která obsahuje původní plnění. Do této části se tak uvede především rozdíl mezi opraveným a původním základem daně, či rozdíl mezi opravenou a původní daní, přičemž pro vykázání tohoto rozdílu je potřeba použít sloupec „základ daně“, popř. sloupec „daň“ nebo „hodnota osvobozených plnění.“ Dojde-li ke snížení hodnoty základu daně nebo daně uvádí se před hodnotu záporné znaménko.

Pro úplnost je vhodné uvést, že formulář „kontrolního výkazu“ neobsahuje sekci „Kontrolní řádky na Daňové přiznání k DPH“.

Tak jako v ČR i na Slovensku se lze setkat se třemi různými typy „kontrolního výkazu“, a to konkrétně s výkazem řádným, opravným a dodatečným. Úpravu opravného a dodatečného výkazu lze nalézt v odst. 9 ustanovení § 78a ZzDPH. Při bližším prozkoumání si lze povšimnout, že tato úprava je v podstatě totožná s tou v ČR. Opravný výkaz se tak podává, pokud plátce před uplynutím lhůty pro podání řádného výkazu zjistí, že údaje v již podaném řádném výkazu jsou neúplné nebo nesprávné. K řádnému výkazu se následně nepřihlíží. Dodatečný výkaz se oproti tomu podává v případě, že plátce shledá neúplnost či nesprávnost následně, v okamžiku uplynutí lhůty pro podání řádného výkazu. Zajímavé ovšem je, že zatímco následné kontrolní hlášení se podává jako úplné, se všemi údaji za předmětné období s promítnutím oprav, do „dodatečného výkazu“ se uvádí pouze opravené a doplněné údaje¹²⁵ podle postupu uvedeného v „Poučení na vyplnenie kontrolného výkazu k DPH“¹²⁶. Zde usuzuji, že tento rozdíl bude pravděpodobně zapříčiněn rozdílností softwarů sloužících ke zpracování získaných údajů.

¹²⁴ FINANČNÍ SPRÁVA. Předběžné informace k vyplnění kontrolního hlášení DPH. *Finanční správa* [online]. 2015 [cit. 2015-06-18]. Dostupné z: www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/2015Predbezne_informace_vyplneni_KontHlas.pdf

¹²⁵ FINANČNÁ SPRÁVA SR. Kedy sa podáva opravný a dodatočný kontrolný výkaz. *Finančná správa: Slovenská republika* [online]. 2015 [cit. 2015-07-19]. Dostupné z:

https://www.financnasprava.sk/sk/podnikatelia/dane/dan-z-pridanej-hodnoty/kontrolny-vykaz-dph#kedy_opravny

¹²⁶ MINISTERSTVO FINANCIÍ SR. Oznámenie Ministerstva financií Slovenskej republiky č. MF/24656/2013-73 o vydaní poučenia na vyplnenie kontrolného výkazu k dani z pridanej hodnoty. *Ministerstvo financií: Slovenskej republiky* [online]. 2013 [cit. 2015-07-18]. Dostupné z: https://www.finance.gov.sk/Components/CategoryDocuments/s_LoadDocument.aspx?categoryId=9361&documentId=10673

Česká úprava bezesporu našla svoji inspiraci na Slovensku, i pokud jde o výzvy činěné ze strany správce daně. Tato problematika je upravena v odst. 10 ustanovení § 78a ZzDPH. Zde je stanoveno, že pokud není „kontrolný výkaz“ podaný v zákonem stanovené lhůtě¹²⁷ vyzve daňový úřad plátce daně k jeho podání. Obdobně daňový úřad vyzve plátce daně k vyjádření, doplnění chybějících údajů, vysvětlení nejasností, opravení nepravdivých údajů či k důvěryhodnému prokázání pravdivosti údajů v případě, že při své činnosti dojde k pochybnostem o správnosti, pravdivosti nebo úplnosti podaného výkazu. Na uvedené výzvy je plátce daně povinen reagovat do pěti pracovních dní od jejího doručení. Jedná se v podstatě o totožnou úpravu, jaká je zakotvena v ustanovení § 101g odst. 1,2 a 3 ZDPH.

V případě nesplnění předepsaných povinností souvisejících s „kontrolním výkazem“ ZzDPH počítá i s ukládáním sankcí. Hned na první pohled si lze při porovnávání s českou úpravou povšimnout dvou významných koncepčních odlišností. Předně pokuty v ZzDPH nejsou stanoveny pevnou částkou, nýbrž je pouze stanovena maximální výše pokuty, a bude tak bezesporu vždy záviset na správní úvaze a dále pokuty jsou výrazně vyšší. Plátcí, který nepodá „kontrolný výkaz“, podá „kontrolný výkaz“ opožděně, uvede neúplné či nesprávné údaje nebo ve lhůtě určené ve výzvě správce daně neodstraní nedostatek, uloží daňový úřad pokutu do výše 10.000,- EUR.¹²⁸ Další pokutu, a to dokonce až do závratné výšky 100.000,- EUR pak uloží daňový úřad plátcí, který vyjmenované povinnosti poruší opakovaně. Explicitně je stanoveno pravidlo, že při stanovování výše pokut musí daňový úřad přihlídnout k závažnosti a délce trvání porušení.

Při celkovém porovnání slovenské úpravy „kontrolního výkazu“ a současné české úpravy „kontrolního hlášení“ je tak nutno bez pochyby konstatovat, že jsou do značné míry velmi podobné. Větších rozdílností si lze povšimnout snad jen v úpravě sankcí za nesplnění předepsaných povinností.

Vzhledem k významné podobnosti obou úprav, která byla výše dokázána, je proto určitě vhodné se pokusit zjistit více o výsledcích, které zavedení „kontrolního výkazu“ na Slovensku přineslo. Podle informací zveřejněných prostřednictvím Patricie Macíkové,

¹²⁷ Viz výše.

¹²⁸ Viz ustanovení § 78a ZzDPH odst. 11.

mluvčí slovenské finanční správy, bylo tímto orgánem v roce 2014 přijato přibližně 1,5 milionů „kontrolních výkazů.“ Tyto „kontrolné výkazy“ se staly zdrojem informací o přibližně 24 milionech rizikových transakcích, přičemž podezřelé obchody byly vyčísleny na skoro 200 milionů EUR, což odpovídá zhruba 5,4 miliardám korun. Slovenská finanční správa díky tomu považuje „kontrolný výkaz“ za nejhodnotnější zdroj informací, který ji pomáhá odhalovat dokonce nové typy úniků, když k uvedenému mluvčí dodává: „*Daňové subjekty si napríklad uplatňovali daň na vstupe z hotovostného predaja a väčšinou si uplatňovali fiktívnu hodnotu z fiktívnych bločkov*“¹²⁹. *Týkalo sa to hlavne štvrťročných platcov DPH,*“ *približuje Macíková.*“ Důkazem výsledků je podle mluvčí i výší výběr daní na Slovensku, který v roce 2014 měl stoupnout o 600 milionů EUR.¹³⁰ Na druhou stranu z tohoto posledního obecného údaje o vyšším výběru daní lze těžko dělat nějaké závěry, když výběr daní může být ovlivněn mnoha faktory. Podle prezidenta finanční správy Slovenské republiky Františka Imrecze navíc úspěšnost daňových kontrol konaných na základě informací z „kontrolních výkazů“ dosahuje téměř 100 % procent¹³¹, tedy skutečně úctyhodné číslo. Údaje získávané pomocí „kontrolních výkazů“ si vzhledem k efektivnějšímu odhalování rizikových transakcí pochvaluje i prezident Policajného zboru Slovenskej republiky gen. PaedDr. Tibor Gašpar, podle kterého „*Skrátenie času vyšetrovania bude mať významný dopad na to, aby sme nevykonávali v pomerne rozsiahlych daňových podvodoch to vyšetrovanie niekoľko rokov, ale možno rádovo niekoľko mesiacov.*“¹³² Faktem také zůstává, že zvážíme-li počet obyvatel Slovenska a ČR spolu se srovnatelností obou úprav, lze usuzovat, že kontrolní hlášení by v ČR mohlo pomoci identifikovat podezřelé obchody v hodnotě více než 10 miliard korun, což rozhodně není zanedbatelné číslo.

¹²⁹ Myšleno bločky resp. účtenky tisknuté registračními pokladnami. K tomuto novému typu daňového úniku odhaleného pomocí „kontrolního výkazu“ blíže viz SITA. Podnikatelia falšujú bločky, daniari ich odhalili cez kontrolné výkazy. *Podnikam.sk* [online]. 2014 [cit. 2015-07-25]. Dostupné z: <http://www.podnikam.sk/uctovnictvo/registracna-pokladna/daniari-odhalili-nove-podvody-podnikatelja-falsuju-bločky/36555>

¹³⁰ MACOŠKOVÁ, Andrea. Daniari odhalili miliónové úniky. Skontrolovali tisícky firiem. *Aktuality.sk* [online]. 2015 [cit. 2015-07-25]. Dostupné z: <http://www.aktuality.sk/clanok/271727/embrago-podozrive-su-milionove-faktury-na-daniach/>

¹³¹ SITA. Prvé kontrolné výkazy k DPH ukázali tisíce rizikových transakcií. *Správy.Pravda.sk* [online]. 2014 [cit. 2015-07-25]. Dostupné z: <http://spravy.pravda.sk/ekonomika/clanok/315008-prve-kontrolne-vykazy-k-dph-ukazali-tisicky-rizikovych-transakcii/>

¹³² Tamtéž.

Podle všeho ovšem ani pachatelé daňových podvodů nezahálí, když údajně změnili svoje chování. Zatímco dříve byly zaznamenávány u rizikových společností velmi vysoké nadměrné odpočty, v současnosti je trend takový, že se na Slovensku objevuje vyšší počet podaných daňových přiznání s menšími nadměrnými odpočty resp. je tu snaha daňové podvody rozložit na co nejvíce subjektů ve všech možných krajích. Takovéto jednání pachatelů daňových podvodů je vedeno snahou finanční správu co nejvíce zahltit a zjistit, kde se podvody páchají nejsnáze.¹³³

S ohledem na vše výše uvedené si troufám tvrdit, že „kontrolný výkaz“, přestože zavedl pro slovenské plátce DPH nové administrativní povinnosti, je významným nástrojem, který pomáhá ochránit velké množství finančních prostředků. Přirozeně ovšem ani on nemůže být všelékem, když podstata problému je samozřejmě v chování lidí. O pachatelích daňových podvodů lze jistě říci *ledacos*, rozhodně jim ovšem nechybí vynalézavost a flexibilita.

¹³³ BUCHLÁKOVÁ, Lenka. Podvodníkovi s vratkami DPH nestopel ani kontrolný výkaz. *Správy.Pravda.sk* [online]. 2014 [cit. 2015-07-25]. Dostupné z: <http://spravy.pravda.sk/ekonomika/clanok/318568-podvodnikov-s-vratkami-dph-nestopol-ani-kontrolny-vykaz/>

3. Elektronická evidence tržeb

Na počátku druhé kapitoly jsem o kontrolním hlášení uvedl, že je velmi diskutovanou administrativní povinností daňových subjektů v oblasti DPH z poslední doby. Kdybych měl podobné přirovnání použít i v souvislosti s elektronickou evidencí tržeb, bez váhání bych musel konstatovat, že tato je bez jakýchkoliv pochybností nejdiskutovanější administrativní povinností za několik let. Elektronická evidence tržeb se v posledních měsících stala obrovským fenoménem, když neuplyne ani týden, aniž bych o ní neslyšel nebo nečetl v mediích. Troufnu si dokonce tvrdit, že se elektronické evidenci tržeb podařilo dojít ještě dál než jakýmkoliv jiným opatřením zvyšujícím administrativu pro daňové subjekty, když jsem již několikrát zaslechl plamenné diskuze vedené mezi horlivými odpůrci a zastánci tohoto institutu z řad běžného obyvatelstva ČR. O politické reprezentaci pak ani nemluvě, opoziční pravicové strany již několikrát veřejně deklarovaly, že jsou připraveny zabránit přijetí tohoto institutu za každou cenu, třeba i prostřednictvím největších obstrukcí v historii, které mají trvat až dokonce volebního období.¹³⁴

Ještě než přejdu k samotným pracím na analýze elektronické evidence tržeb, považuji za nutné poskytnout vysvětlení k tomu, proč je tato kapitola zařazena do práce s názvem „Nové administrativní povinnosti daňových subjektů v oblasti daně z přidané hodnoty“, a to i přestože v předchozí kapitole zabývající se kontrolním hlášením obdobné vysvětlení obsaženo nebylo. Kontrolní hlášení, jakožto institut upravený přímo v ZDPH totiž může jen těžko vzbuzovat pochyby o tom, že se skutečně jedná o oblast DPH. Po nastudování zákonné úpravy evidence tržeb tedy institutu upraveného ve zvláštním zákoně, ve kterém se ani jednou o DPH nehovoří, by ovšem podle mého míněno mohly u někoho tyto pochyby nastat, zvláště vezmu-li v úvahu skutečnost, že za subjekty evidence tržeb jsou explicitně stanoveni poplatníci daně z příjmu fyzických a právnických osob a nikoliv plátcí DPH. Faktem ovšem je, že ačkoliv to nemusí být jasné na první pohled, elektronická evidence tržeb souvisí s DPH minimálně stejně ne-li dokonce více než s daněmi z příjmů. Obrovské množství tržeb totiž uskutečňují plátcí, kteří musí státu DPH odvádět. Uvedené potvrzuje i důvodová zpráva k zákonu o

¹³⁴ PEKNÝ, Tomáš. Stop elektronické evidenci tržeb, říká opozice, jednání zablokuje. ČT24 [online]. 2015 [cit. 2015-07-25]. Dostupné z: <http://www.ceskatelevize.cz/ct24/ekonomika/312151-stop-elektronicke-evidenci-trzeb-rika-opozice-jednani-zablokujeme/>

evidenci tržeb¹³⁵, která v bodě 2. doslova stanoví: „*Hlavním cílem evidence tržeb je získání informací, které zabezpečí lepší správu daní (zejména daní z příjmů a DPH)*“.

Třetí a zároveň poslední kapitola této práce, je pro větší přehlednost členěna do pěti samostatných podkapitol. První podkapitola je zaměřena na úvodní seznámení a získání základního přehledu o obecných otázkách předmětného institutu. Druhá podkapitola se podrobněji věnuje zákonné úpravě přijímané naším zákonodárcem. Úkolem třetí podkapitoly je především přiblížit chorvatský model elektronické evidence tržeb, který se stal vzorem pro model český, poskytnout jejich vzájemné srovnání a dále stručněji přiblížit model maďarský. Čtvrtá podkapitola pojednává o registračních pokladnách, tedy takzvaném předchůdci elektronické evidence tržeb, který je využíván především na Slovensku. Konečně poslední podkapitola je věnována účtenkové loterii, tedy institutu, jehož úkolem je pomocí motivace spotřebitelů zajistit řádné fungování elektronické evidence tržeb. V rámci poslední páté podkapitoly dojde k přiblížení několika různých modelů účtenkové loterie, jimiž se může ČR inspirovat, přičemž některé z nich mají skutečně exotický nádech.

3.1. Obecně

Stěžejní otázka, která se přirozeně nabízí, pokud někdo vysloví spojení elektronická evidence tržeb, zní: „co to vlastně je?“ Odpověď můžeme naléznout na webu finanční správy, kde je doslova uvedeno, že elektronická evidence tržeb je „*moderní systém rychlé komunikace mezi podnikateli a finanční správou ČR*.“¹³⁶ Osobně bych za takovouto definici finanční správy pochválil, jejím úkolem je bezesporu vyvolat v občanech pozitivní dojem z celého institutu. Ve skutečnosti ovšem nepůjde tolik o to si s finanční správou popovídat. Kdybych měl já sám poskytnout stručnou definici obsahující o něco více informací, pravděpodobně bych pod vlivem Analýzy evidence tržeb elektronickými prostředky z ledna 2015¹³⁷ zpracované Ministerstvem financí (dále

¹³⁵ POSLANECKÁ SNĚMOVNA PARLAMENTU ČR. Sněmovní tisk 513/0, část č. 1/6 V.l.n.z. o evidenci tržeb - EU. *Poslanecká sněmovna: Parlamentu České republiky* [online]. 2015 [cit. 2015-07-30]. Dostupné z: <http://www.psp.cz/sqw/text/tiskt.sqw?O=7&CT=513&CT1=0>

¹³⁶ FINANČNÍ SPRÁVA. E-tržby (EET). *Finanční správa* [online]. 2015 [cit. 2015-07-25]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/eet>

¹³⁷ MINISTERSTVO FINANCÍ ČR. Analýza evidence tržeb elektronickými prostředky. *HlidacíPesorg: Žurnalistika ve veřejném zájmu* [online]. 2015 [cit. 2015-07-29]. Dostupné z: <http://hlidacipes.org/wp-content/uploads/2015/02/Anal%C3%BDza-evidence-tr%C5%BEEb-elektronick%C3%BDmi-prost%C5%99edky.pdf>

jen „Analýza MF“) volil slova jako: „systém odstraňující prodlevu mezi evidováním tržby daňovým subjektem a jejím vykazáním finanční správě“. Domnívám se, že takové spojení přesněji vysvětluje, o co se vlastně jedná.

Podstata předmětného systému spočívá v tom, že všechny hotovostní a obdobné tržby podnikatelů budou k okamžiku zaplacení zaevidovány v centrálním datovém úložišti Finanční správy. K tomuto zaevidování tržeb bude docházet na základě datových zpráv, obsahujících speciální bezpečnostní kód podnikatele¹³⁸, odeslaných prostřednictvím internetu. Jedná se tak o online komunikaci mezi správcem daně a pokladnou či jiným zařízením příslušného podnikatele. Datové zprávy úložiště Finanční správy okamžitě zpracuje a uloží. K potvrzení uložení a zpracování bude docházet prostřednictvím zpětného zaslání unikátní kódu, tzv. fiskálního identifikačního kódu, který podnikatel uvede na vydanou účtenku. Evidovat se budou především platby v hotovosti, včetně prostředků de facto představujících peníze (žetony, kupony), platby kartou či jiným elektronickým prostředkem a dále platby stravenkami nebo šeky.¹³⁹ V případech, kdy dojde k výpadku internetu z důvodu technické poruchy, bude příslušný podnikatel povinen odeslat informace o tržbách bezprostředně poté, co dojde k obnově internetového spojení. Skutečnost, že opravdu došlo k zaevidování tržby, si budou moci zákazníci sami ověřit například pomocí textové zprávy odeslané z mobilního telefonu či prostřednictvím webové aplikace. Samotná evidence bude probíhat ve dvou režimech, a to buď standardně v tzv. běžném režimu či případně v tzv. režimu zjednodušeném, pro který, ačkoliv z běžného režimu vychází, bude platit několik výjimek.¹⁴⁰

Uvedený systém nezačne přirozeně fungovat z ničeho nic sám od sebe, nýbrž se na něj budou muset všechny příslušné daňové subjekty, na které dopadnou související administrativní povinnosti, náležitě připravit také po stránce technické. V současnosti se počítá s tím, že by neměl být systém evidence tržeb spuštěn jednorázově, nýbrž bude nabíhat postupně. Původně měly v první vlně související povinnosti dopadat pouze na tržby z oblasti ubytovacích a stravovacích služeb, tedy na přibližně šedesát tisíc

¹³⁸ Způsob vzniku tohoto kódu je upraven v návrhu vyhlášky z dílny Ministerstva financí, kde se v současnosti stanoví, že: „*Bezpečnostní kód poplatníka je unikátní identifikátor účtenky a je tvořen transformací podpisového kódu poplatníka dle matematické funkce SHA1*“.

¹³⁹ FINANČNÍ SPRÁVA. E-tržby (EET). *Finanční správa* [online]. 2015 [cit. 2015-07-25]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/financi-sprava/eet>

¹⁴⁰ O rozdílech mezi běžným a standardním režimem evidence tržeb blíže pojednává podkapitola 3.2.

restaurací, hotelů a jiných poskytovatelů obdobných služeb. Po třech měsících mělo dojít k rozšíření na tržby z velkoobchodu a maloobchodu, tedy na zhruba dvě stě padesát tisíc podnikatelů.¹⁴¹ Konečně po šesti měsících mělo dojít ke všeobecnému rozšíření. V souladu s pozměňovacím návrhem¹⁴² poslance Ing. arch. Jaroslava Klašky, je nakonec pravděpodobné, že ačkoliv první dvě vlny zůstanou, tak jak se plánovalo, třetí „všeobecná vlna“ bude výrazně posunuta, když nastane až po patnácti kalendářních měsících od účinnosti zákona a navíc nebude dopadat na řemeslníky, kteří se nově zařadí do čtvrté vlny, na kterou budou povinnosti dopadat až po uplynutí osmnácti měsíců od účinnosti zákona. Počet subjektů ve čtvrté vlně se odhaduje zhruba na sto až sto padesát tisíc.

Ministerstvo financí motivují k zavedení systému elektronické evidence tržeb, jak vyplývá ze Závěrečné zprávy hodnocení dopadů regulace (RIA) návrh zákona o evidenci tržeb (dále jen „**Zpráva RIA**“), především dva hlavní cíle, a to 1) Omezení šedé ekonomiky a efektivnější výběr daní, zejména daní z příjmů a DPH a 2) Narovnání tržního prostředí v české ekonomice, kdy poctiví podnikatelé v různých oborech ekonomiky nejsou schopni konkurovat těm, kteří řádně neplatí daně.¹⁴³

Pokud jde o první cíl, ministr financí Andrej Babiš si od zavedení slibuje na samotném výběru DPH nárůst o více než dvanáct miliard korun.¹⁴⁴ Bezpochyby je pravdou, že efektivita výběru daní do značné míry závisí na možnostech kontroly ze strany správce daně. V současnosti je situace taková, že se správce daně nejen v oblasti DPH musí převážně spoléhat na informace získané prostřednictvím tvrzení daňových subjektů především pak prostřednictvím daňových přiznání¹⁴⁵. Nevýhodou takto získaných informací je přirozeně to, že v zájmu daňových subjektů je platit daně pokud možno co

¹⁴¹ ČTK. Evidence tržeb se zatím bude týkat 310 tisíc podnikatelů, hlavně restaurátorů a obchodníků. *Novinky.cz* [online]. 2015 [cit. 2015-09-13]. Dostupné z: <http://www.novinky.cz/ekonomika/371339-evidence-trzeb-se-zatim-bude-tykat-310-tisic-podnikatelu-hlavne-restaurateru-a-obchodniku.html>

¹⁴² POSLANECKÁ SNĚMOVNA PARLAMENTU ČR. Sněmovní tisk 513: Vln.n.z. o evidenci tržeb - EU. *Poslanecká sněmovna: Parlamentu České republiky* [online]. 2015 [cit. 2015-12-13]. Dostupné z: <http://www.psp.cz/sqw/historie.sqw?o=7&t=513>

¹⁴³ POSLANECKÁ SNĚMOVNA PARLAMENTU ČR. Sněmovní tisk 513/0, část č. 1/6 Vln.n.z. o evidenci tržeb - EU. *Poslanecká sněmovna: Parlamentu České republiky* [online]. 2015 [cit. 2015-07-30]. Dostupné z: <http://www.psp.cz/sqw/text/tiskt.sqw?O=7&CT=513&CT1=0>

¹⁴⁴ KOPECKÝ, Josef. Vláda schválila elektronickou evidenci tržeb. Slibuje si od ní miliardy. *IDNES.cz* [online]. 2015 [cit. 2015-07-25]. Dostupné z: http://zpravy.idnes.cz/vlada-schvalila-elektronickou-evidenci-trzeb-slibuje-si-miliardy-p9m-domaci.aspx?c=A150603_054801_ekonomika_kop

¹⁴⁵ Od 1.1.2016 se správce daně bude v oblasti DPH spoléhat také na informace získané prostřednictvím kontrolních hlášení.

nejnižší, a tedy potenciálně hrozí, že dochází k nežádoucímu zatajování skutečností rozhodných pro správu daně. O takovém jednání se ovšem správce daně prokazatelně dozví zpravidla až ex post po provedení daňové kontroly, pokud se o něm tedy vůbec někdy dozví. Počet daňových kontrol je navíc závislý na omezených kapacitách správce daně, což si jistě dobře uvědomují i nepoctivé daňové subjekty. Proto je důležité, aby daňové kontroly byly co nejefektivnější. Na základě informací o tržbách daňových subjektů, odesílaných správci daně v reálném čase, lze očekávat, že dojde k výraznému snížení potenciálních machinací se skutečnostmi rozhodnými pro správu daně, uváděnými v daňových tvrzeních. Tedy za předpokladu, že bude docházet k řádnému vydávání účtenek. Správce daně totiž získá významný zdroj informací, které následně může porovnávat s daty obsaženými v daňových tvrzeních, přičemž v případě nalezení nesrovnalostí připadá v úvahu zahajování velmi cílených a tedy i efektivních daňových kontrol. Informace o tržbách budou navíc moci posloužit, jako spolehlivé důkazní prostředky v rámci vedených daňových řízení. Zajímavé je, že podle Zprávy RIA jen v oblasti stravovacích služeb, jako jsou restaurace, hostince, bary, dochází potenciálně každý rok k daňovým únikům na DPH v rozsahu 9,4 miliardy Kč. Prostor pro zlepšení výběru DPH tak v ČR určitě je.

Pokud jde o druhý cíl, samozřejmě rozdíl v cenách podnikatelů, kteří platí DPH a těch kteří neplatí DPH, může činit až 21 %, což představuje v konkurenčním boji obrovskou neoprávněnou výhodu pro ty podnikatele, kteří státu DPH řádně neodvádějí. Druhý cíl je navíc do značné míry provázaný s cílem prvním, když bezesporu existuje řada podnikatelů, kteří by rádi platili řádně daně nicméně v důsledku toho, že jejich konkurenti daně řádně neplatí, jsou ve snaze udržení na trhu taktéž nuceni některé příjmy zatajovat.

Se záměrem evidovat tržby se počítalo již v Programovém prohlášení vlády, kde se v bodě 3.1 hovoří o tom, že: „*Vláda přijme opatření nezbytná ke zlepšení efektivity výběru daní a cel, zamezí zneužívání a obcházení daňových předpisů (např. digitalizací správy daní, opatřeními směřujícími k efektivní kontrole vykazovaných tržeb z maloobchodního prodeje zboží a služeb...)*“¹⁴⁶ A dále v koaliční smlouvě mezi ČSSD,

¹⁴⁶ Vz24.cz. Programové prohlášení vlády Bohuslava Sobotky rozeslané poslancům. In: Vz24.cz [online]. 2014 [cit. 2015-07-25]. Dostupné z: <http://www.vz24.cz/clanky/programove-prohlaseni-vlady-bohuslava-sobotky-rozeslane-poslancum/>

hnutím ANO 2011 a KDU-ČSL na volební období 2013 – 2017, kde lze v bodě 2.5. „Zlepšení výběru daní“ vyčíst: „*Specificky navrhujeme legislativní a technická opatření směřující k efektivní kontrole vykazovaných tržeb z maloobchodního prodeje zboží a služeb. Tato opatření zahrnou u vybraných subjektů online hlášení tržeb, povinnost vystavovat doklady s unikátním číslem a „účtenkovou loterii“. Všechna opatření budou založena na principu, že náklady na jejich implementaci ponese prostřednictvím daňových odpočtů stát a ne podnikatelský sektor. Na toto opatření bude navázán pokles snížené sazby DPH.*“¹⁴⁷

Přirozeně to ovšem nebyla naše současná vláda, kdo jako první přišel s myšlenkou tržby evidovat. S různými systémy zaměřenými na tuto činnost se lze setkat již mnoho let v řadě států Evropy. Namátkou lze uvést například Slovensko, Chorvatsko, Švédsko, Itálii, Srbsko¹⁴⁸ či Bulharsko¹⁴⁹. Elektronická evidence tržeb (online evidence) bývá také někdy označována jako tzv. druhá generace systémů evidence tržeb. První generací je v těchto případech myšlena evidence tržeb zprostředkovaná registračními pokladnami s fiskální pamětí (off-line evidence)¹⁵⁰. Do této paměti jsou údaje o tržbách ukládány a správce daně si je odsud může pro účely daňových kontrol extrahovat. Z koncepčního hlediska se lze setkat také s kombinací těchto dvou uvedených systémů¹⁵¹.

Hlavní důvody proč se nakonec Ministerstvo financí rozhodlo pro online systém nevyžadující registrační pokladny s fiskální pamětí resp. tzv. chorvatský model¹⁵², je možné vyčíst z Analýzy MF, která říká: a) „*Dané řešení akcentuje především jednoduchost a přitom je efektivní.*“ b) „*Informace o transakci jsou odeslány finanční správě ihned, v okamžiku jejího uskutečnění. Povinnému subjektu tak nevzniká prostor pro manipulaci s daty.*“ c) „*Data zůstávají uložena na serverech finanční správy a ta tak má de facto v reálném čase přehled o tržbách jednotlivých subjektů, což je mimo*

¹⁴⁷ VLÁDA ČR. Koaliční smlouva mezi ČSSD, hnutím ANO 2011 a KDU-ČSL na volební období 2013 - 2017. In: *Vláda České republiky* [online]. 2013 [cit. 2015-07-29]. Dostupné z: http://www.vlada.cz/assets/media-centrum/dulezite-dokumenty/koalicni_smlouva.pdf

¹⁴⁸ MINISTERSTVO FINANCÍ ČR. Analýza evidence tržeb elektronickými prostředky. *HlidacíPesorg: Žurnalistika ve veřejném zájmu* [online]. 2015 [cit. 2015-07-29]. Dostupné z: <http://hlidacipes.org/wp-content/uploads/2015/02/Anal%C3%BDza-evidence-tr%C5%BEEb-elektronick%C3%BDmi-prost%C5%99edky.pdf>

¹⁴⁹ PRAVEC, Josef. Stát chystá účtenkovou loterii. *Ekonom* [online]. 2014 [cit. 2015-07-29]. Dostupné z: <http://ekonom.ihned.cz/c1-61921220-stat-chysta-uctenkovou-loterii>

¹⁵⁰ O tomto systému fungujícím například na Slovensku blíže pojednává podkapitola 3.4.

¹⁵¹ Takový systém v současnosti funguje například v Maďarsku. Blíže o něm pojednává podkapitola 3.3.

¹⁵² O chorvatském systému blíže pojednává podkapitola 3.3.

jiné významné pro analýzy, plánování a efektivitu daňových kontrol.“ d) „On-line řešení je pro povinné subjekty nejjednodušší a nejméně nákladné. K použitému hardwaru a softwaru není potřeba certifikace – tržní prostředí není žádným způsobem regulováno, naopak dochází k oživení trhu, které má pro povinné subjekty příznivý vliv na cenu technického řešení.“ e) „Povinný subjekt tedy není nijak omezen v tom, jaké zařízení použije (pokladna, tablet, mobilní telefon,...), pokud je toto zařízení schopné komunikovat prostřednictvím internetu.“

Pokud jde o bod a) je asi pravdou, že samotná podstata systému, která byla výše vysvětlena, není nikterak složitá, na druhou stranu je potřeba přihlédnout i k reálné situaci některých povinných daňových subjektů, které mohou mít faktický problém s připojením k internetu, což je prvek, jenž například offline registrační pokladny nijak neovlivní. Efektivita systému podle mě do značné míry souvisí i s bodem b) který hovoří o aspektu odesílání dat v reálném čase. Zde si myslím, že není pochyb o tom, že online systém je skutečně výrazně efektivnější, než systém ukládání dat do fiskální paměti registrační pokladny, se kterou může být v mezidobí, než dojde k daňové kontrole správce daně, manipulováno. I důvod uvedený pod bodem c) významně souvisí s bodem b). Efektivní plánování daňových kontrol umožněné na základě výsledků získaných porovnáním dat o tržbách a údajů obsažených v daňových tvrzeních daňových subjektů, je rozhodně velikou výhodou nejen pro správce daně, který tak šetří náklady jinak vynaložené na kontroly s nejistými výsledky, nýbrž i pro poctivé daňové subjekty, když tyto nebudou bezdůvodně nuceny se kontrolám podrobit a poskytovat při nich součinnost. Systém registračních pokladen vzhledem ke skutečnosti, že správce daně v reálném čase s informacemi o tržbách nedisponuje, takto efektivní daňové kontroly neumožňuje. Bod d) opět hovoří o jednoduchosti, o které hovořil již bod a) a dále o nákladech pro daňové subjekty. Problematické nákladů se budou věnovat následující odstavce. Konečně důvod zmíněný pod bodem e) lze pravděpodobně také považovat za adekvátní. V dnešní době skutečně většina obyvatelstva disponuje zařízením se schopností komunikace přes internet, přirozeně je ale otázkou, jak moc praktické nakonec bude činit příslušné úkony například na smartphonech.

Důležitou otázkou v případě zavádění nových povinností pro daňové subjekty jsou jistě náklady se zaváděním související. Relevantně lze v souvislosti s elektronickou evidencí

tržeb rozlišovat náklady daňových subjektů a náklady správce daně. Náklady daňových subjektů je účelné dále dělit na jednorázové a opakující se. Jednorázové náklady souvisí vzhledem ke skutečnosti, že se jedná o elektronickou komunikaci, především s nutností disponovat s adekvátním softwarem a hardwarem. Důvodová zpráva¹⁵³ návrhu zákona o evidenci tržeb předpokládá, že náklady na software se mohou pohybovat okolo 500,-Kč. Při stanovení této částky se vychází z chorvatských zkušeností. Pokud jde o hardware, zde platí, že základní pokladnu pro nejmenší prodejce lze pořídit za cca 5700,-Kč. Středně velký prodejce pak může na trhu pořídit odpovídající zařízení za zhruba 9000,-Kč. Typickým představitelem opakujících se nákladů jsou pak úhrady za služby poskytovatelům internetu. Vedle toho se v souvislosti s připojením k internetu mohou objevit i jednorázové náklady spojené se zřizováním internetového připojení. Výši nákladů pro jednotlivé daňové subjekty (je ovšem nemožné paušalizovat, je totiž více než jisté, že mnoho z nich již v současnosti disponuje například připojením k internetu či adekvátním hardwarem. Takovéto daňové subjekty si pouze budou muset zajistit věci, které jim chybí. Vedle již uvedených položek lze důvodně očekávat vznik ještě jednoho druhu nákladů na straně daňových subjektů, a to nákladů představovaných částkou, kterou budou nepoctivé subjekty nuceny nově odvádět vzhledem ke snazšímu odhalování jejich daňových úniků. Tyto náklady ovšem přirozeně nejsou relevantní vzhledem ke skutečnosti, že daně měly být řádně placeny i před účinností zákona o evidenci tržeb.

Pokud jde o náklady správce daně, i tyto je možné dělit na jednorázové a opakující, přičemž oba druhy budou souviset především s nutností zajistit nezbytné technické vybavení. Za účelem ukládání dat je potřeba především zřídit datové uložení. Zde připadá v úvahu i využití stávajících volných kapacit. Zcela nový ovšem bude muset být IT systém umožňující přenos předepsaných údajů v podobě dat skrze trvalé elektronické spojení mezi daňovými subjekty a finanční správou. Celkově se maximální výše jednorázových vstupních nákladů veřejné správy na zavedení elektronické evidence odhaduje na 370 mil. Kč. Tyto náklady zahrnují adekvátní software, hardware, infrastrukturu, modul pro „účetkovou loterii“ a další položky. Významným

¹⁵³ POSLANECKÁ SNĚMOVNA PARLAMENTU ČR. Sněmovní tisk 513/0, část č. 1/6 V.l.n.z. o evidenci tržeb - EU. *Poslanecká sněmovna: Parlamentu České republiky* [online]. 2015 [cit. 2015-07-30]. Dostupné z: <http://www.psp.cz/sqw/text/orig2.sqw?idd=114751>

představitelem opakujících se nákladů jsou pak především roční provozní náklady uvedeného IT systému. Tyto by se měly pohybovat někde okolo 170 mil. Kč za rok. Uvedená částka zahrnuje údržbu systému, náklady na certifikační autoritu, na provoz „service desk“, zabezpečení atd. Další opakující se náklady, související s provozem systému evidence tržeb, se pak odhadují na přibližně 70 mil. Kč ročně. Řadí se mezi ně například zřízení a provoz centra pro komunikaci sloužícího k účasti veřejnosti na kontrole dodržování povinnosti evidence tržeb prostřednictvím textových zpráv odesílaných z mobilních telefonů. Toto centrum bude ověřovat platnost jedinečného kódu transakce obsaženého na vystavené účtence. Dále je mezi další opakující se náklady možné zařadit například vybavení kontrolních pracovníků či náklady spojené s kontrolními nákupy. V prvních letech fungování evidence tržeb je ovšem vhodné počítat i s položkami spojenými se službami pro veřejnost. Zde připadá v úvahu především oblast public relations, kde lze v ČR očekávat implementaci obdoby chorvatské národní kampaně „BEZ RAČUNA SE NE RAČUNA“¹⁵⁴ či provoz „call center“ sloužících k seznamování veřejnosti s fungováním systému evidence tržeb. Tyto náklady se v „Důvodové zprávě“ odhadují někde okolo 60 mil. Kč ročně. Konečně poslední nákladovou položku pro správce daně představují personální zdroje. Ačkoliv se očekává i zapojení stávajících zaměstnanců má se přesto Finanční a Celní správa rozrůst o přibližně čtyři sta pracovníků. Ti mají vykonávat výhradně činnosti, které nelze automatizovat pomocí sofistikovaných IT systémů, jako jsou kontrola dodržování zákonem uložených povinností na místě či ukládání sankcí za neplnění těchto povinností.¹⁵⁵ V současné době již v této souvislosti v Pardubicích vzniká nové „středisku pro boj s šedou ekonomikou“, které bude zaměstnávat až padesát analytiků zabývajících se informacemi získanými pomocí kontrolního hlášení, kterému se věnuje druhá kapitola této práce, a později i pomocí elektronické evidence tržeb.¹⁵⁶¹⁵⁷

V návaznosti na zavádění systému elektronické evidence tržeb se počítá i s novelizací některých stávajících daňových zákonů, a to mimo jiné i v problematice výše daňového

¹⁵⁴ O chorvatské kampani „BEZ RAČUNA SE NE RAČUNA“ blíže pojednává podkapitola 3.5.

¹⁵⁵ POSLANECKÁ SNĚMOVNA PARLAMENTU ČR. Sněmovní tisk 513/0, část č. 1/6 VI.n.z. o evidenci tržeb - EU. *Poslanecká sněmovna: Parlamentu České republiky* [online]. 2015 [cit. 2015-07-30]. Dostupné z: <http://www.psp.cz/sqw/text/orig2.sqw?idd=114751>

¹⁵⁶ I na této skutečnosti je názorně vidět provázanost kontrolního hlášení a elektronické evidence tržeb.

¹⁵⁷ DOLEJŠÍ, Václav. Betonové dveře, zákaz mobilů. Vzniká utajované centrum na kontrolu daní. *Hospodářské noviny* [online]. 2015 [cit. 2015-08-05]. Dostupné z: <http://archiv.ihned.cz/c1-64417620-betonove-dvere-zakaz-mobilu-vznika-utajovane-centrum-na-kontrolu-dani>

zatížení. Tyto novelizace by měly být určitou kompenzací za výše uvedené náklady, které povinným daňovým subjektům budou vznikat. V oblasti pohostinství a restauračních služeb, kde je očekáván největší výskyt nepřiznaných tržeb by mělo dojít ke snížení sazby DPH ze stávajících 21 % na 15 %. S touto úpravou daňového zatížení se ovšem nepočítá, pokud jde o alkoholické nápoje. Výjimku z předešlé věty představuje snad pouze nedávná snaha ministra financí Andreje Babiše snížit DPH u točeného piva na 10 %, která ovšem nenašla u jeho koaličních partnerů širší podporu.¹⁵⁸ Podle důvodové zprávy by v důsledku uvedeného snížení DPH na 15 % mělo dojít ke snížení výběru daní ve výši zhruba 0,5 miliard Kč ročně. Tento negativní efekt je ovšem považován za marginální ve srovnání s rizikem zvýšení nezaměstnanosti v důsledku navýšení cen, ke kterému budou nepoctivé daňové subjekty s největší pravděpodobností nuceny přistoupit. V oblasti daní z příjmů se dále počítá se zavedením speciální jednorázové slevy pro poplatníky povinně evidující tržby. Ta by podle posledních informací měla činit 5000 Kč.¹⁵⁹ Průběžně se také objevuje návrh, že by pro daňové subjekty s provozovnou menší než 150 m² mohly být zvýšeny výdajové paušály z 60 % na 80 %, tento návrh podporuje mnoho sdružení zastupujících zájmy živnostníků, zda nakonec dojde k jeho realizaci je ovšem otázkou.

3.2. Česká úprava

Současné znění Zákona o evidenci tržeb bylo připraveno Ministerstvem financí. Počátkem roku 2015 byl návrh zákona (dále jen „Návrh EET“) předložen Vládě ČR, proběhlo připomínkové řízení, a následně vláda Návrh EET svým usnesením ze dne 3.6.2015 schválila.¹⁶⁰ Návrh EET proto putoval do Poslanecké sněmovny Parlamentu ČR, kde proběhlo 19.6.2015 první čtení, 7.10.2015 čtení druhé a konečně 10.2.2016 po opakovaných odkladech čtení třetí.¹⁶¹ Návrh EET je členěn do celkem osmi částí,

¹⁵⁸ KOPECKÝ, Josef. Koalice se na snížení DPH u piva neshodla. Babiš připustil zlevnění potravin. *IDNES.cz* [online]. 2016 [cit. 2016-02-15]. Dostupné z: http://zpravy.idnes.cz/jednani-vladni-koalice-o-nizsi-dph-na-tocene-pivo-fut-domaci.aspx?c=A160208_125906_domaci_kop

¹⁵⁹ DAŇOVÝ PORTÁL. Kvůli EET se nadále vyjednává, chtělo by to nižší DPH a 80% paušál pro malé obchodníky. *Daňový portál* [online]. 2015 [cit. 2015-08-06]. Dostupné z: <http://www.danovy-portal.com/aktuality/kvuli-eet-se-nadale-vyjednava-chtelo-by-to-nizsi-dph-a-80-pausal-pro-male-obchodniky>

¹⁶⁰ O/DOK. Materiál. *O/dok* [online]. 2015 [cit. 2015-08-06]. Dostupné z: <https://apps.odok.cz/kpl-detail?pid=KORN9TEC3YTP>

¹⁶¹ POSLAŇECKÁ SNĚMOVNA PARLAMENTU ČR. Sněmovní tisk 513. *Poslanecká sněmovna: Parlamentu České republiky* [online]. 2015 [cit. 2015-08-06]. Dostupné z: <http://www.psp.cz/sqw/historie.sqw?o=7&T=513>

kterými jsou „Úvodní ustanovení“, „Evidence tržeb“, „Informační povinnost“, „Správní delikty“, „Opatření k vynucení nápravy“, „Závazné posouzení“, „Společná a závěrečná ustanovení“ a konečně „Účinnost“.

Hned na počátku Návrhu EET je možné se seznámit s předmětem úpravy, který zahrnuje „*práva, povinnosti a postupy uplatňované při evidenci tržeb a postupy s nimi související*“. Na začátku druhé části, lze dále nalézt klíčové vymezení subjektů evidence tržeb a předmětu evidence tržeb. Explicitně jsou jako subjekty uvedeni poplatníci daně z příjmů fyzických osob a poplatníci daně z příjmů právnických osob. Předmětem evidence tržeb jsou pak evidované tržby poplatníků. Odpověď na otázku co je to evidovaná tržba poplatníků lze nalézt v druhé hlavě druhé části Návrhu EET. Zde je především¹⁶² zakotveno, že evidovanou tržbou je platba, která splňuje formální náležitosti pro evidovanou tržbu a která zakládá rozhodný příjem. Pokud jde o formální náležitosti, je stanoveno, že tyto splňuje platba poplatníkovi, jež je uskutečněna prostřednictvím (i) hotovosti¹⁶³, (ii) bezhotovostního převodu peněžních prostředků, k němuž dává příkaz plátce prostřednictvím příjemce, kterým je poplatník¹⁶⁴, (iii) šeku¹⁶⁵, (iv) směnky¹⁶⁶, (v) jiných forem, které mají charakter obdobný již uvedeným formám¹⁶⁷, (vi) započtením kauce nebo obdobné jistoty složené některým z výše uvedených způsobů. Vedle uvedených formálních prvků je, jak již bylo uvedeno, další podmínkou to, aby platba zakládala tzv. rozhodný příjem. Tato podmínka bývá někdy také označována jako tzv. materiální znak či materiální náležitost. Rozhodný příjem je definován částečně odlišně pro fyzické a právnické osoby. Zatímco u fyzických osob se musí jednat o příjem ze samostatné činnosti ve smyslu ustanovení § 7¹⁶⁸ zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, která je podnikáním, u právnických osob tato podmínka stanovena není, když stačí, aby se jednalo o příjem z činnosti, jež je

¹⁶² V souladu s ustanovením § 4 odst. 2 Návrhu EET je evidovanou tržbou dále také platba, která *splňuje formální náležitosti pro evidovanou tržbu a je určena k následnému čerpání nebo zúčtování, které zakládají rozhodný příjem, nebo následným čerpáním nebo zúčtováním té platby, která zakládá rozhodný příjem*.

¹⁶³ Mince, bankovky, bez ohledu na to, o jakou měnu se jedná.

¹⁶⁴ Typicky se jedná o bezhotovostní transakce, kde dochází ke styku zákazníka a prodávajícího. Především karetní transakce prostřednictvím debetní či kreditní karty.

¹⁶⁵ Viz zákon č. 191/1950 Sb., směnečný a šekový, ve znění pozdějších předpisů.

¹⁶⁶ Tamtéž.

¹⁶⁷ Dárkové karty, žetony bitcoiny apod.

¹⁶⁸ Příjmem ze samostatné činnosti bývá typicky nikoliv však výhradně příjem ze zemědělské výroby, lesního a vodního hospodářství, ze živnostenského podnikání či jiného podnikání, ke kterému je potřeba podnikatelské oprávnění. Samostatným příjmem je i tzv. podnikání na černo bez příslušných oprávnění.

podnikáním. Příjmem z podnikání je myšlen příjem z činnosti podnikatele v souladu s definicí obsaženou v ustanovení § 420 NOZ „*Kdo samostatně vykonává na vlastní účet a odpovědnost výdělečnou činnost živnostenským nebo obdobným způsobem se záměrem činit tak soustavně za účelem dosažení zisku, je považován se zřetelem k této činnosti za podnikatele.*“ Důvodová zpráva k Návrhu EET v této souvislosti jako demonstrativní příklady uvádí, že příjmy z podnikání nejsou příjmy z práv průmyslového vlastnictví, příjmy z autorských práv a práv příbuzných právům autorským. Explicitně je také uveden názor autora zákona, podle kterého příjmem z podnikání není ani spropitné, jakožto dobrovolná platba ohodnocující kvalitu poskytnutých služeb v očích zákazníka. Spropitné, které není v žádném zákoně definováno, zpravidla představuje příjem personálu ze závislé činnosti. Pouze v případě, že by spropitné náleželo provozovateli zařízení, by se jednalo o evidovanou platbu.

Jak v případě příjmů fyzických osob, tak v případě příjmů právnických osob, se ovšem dále nesmí jednat o příjem, který je z hlediska obvykle přijímaných tržeb ojedinělý, není předmětem daně z příjmů či podléhá dani vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně. U právnických osob se navíc nesmí jednat ani o příjem, který podléhá dani ze samostatného základu daně. Uvedený negativní výčet je alternativní, tedy stačí splnění jedné podmínky k tomu, aby se o rozhodný příjem nejednalo. Za příklad ojedinělého příjmu je možné označit třeba ojedinělý prodej vyřazeného majetku zaměstnavatele zaměstnancům. Pokud jde o vyloučení příjmů, které nejsou předmětem daně, uvedené je bezpochyby zcela logický krokem. Opačný přístup, kdy by docházelo k evidenci tržeb nepodléhajících dani z příjmů, postrádá smysl.

I přes výše uvedenou obecnou definici evidované tržby je ovšem potřeba brát do úvahy skutečnost, že z ní existují výjimky. Některé tržby splňující jak formální tak materiální znak evidované tržby jsou totiž v souladu s ustanovením § 12 Návrhu EET z evidence vyloučeny.

První skupinou těchto vyloučených tržeb jsou tržby vybraných právnických osob veřejného práva. U těchto subjektů je přirozeně vysoce nepravděpodobné že by se dopouštěly daňových úniků. Konkrétně se jedná o stát, územní samosprávné celky, příspěvkové organizace, Českou národní banku a držitele poštovní licence.

Druhou skupinou jsou tržby těch subjektů, které jsou již vzhledem ke stávající právní úpravě dostatečně kontrolovány současnými mechanismy a evidence tržeb se tak jeví, jako nadbytečná. Typicky se jedná o oblasti podnikání, nad kterými je uplatňován dohled České národní banky. Evidovány tak nejsou tržby bank včetně zahraničních bank, spořitelních a úvěrových družstev, pojišťoven a zajišťoven, investičních společností a investičních fondů, obchodníků s cennými papíry, centrálního depozitáře, penzijních společností a penzijních fondů. Vedle uvedených tržeb se do druhé skupiny řadí ještě tržby z podnikání v energetických odvětvích na základě licence udělené podle zákona č. 458/2000 Sb., energetický zákon, a tržby z podnikání na základě povolení krajského úřadu podle zák. č. 274/2001 Sb., o vodovodech a kanalizacích.

Třetí skupinou jsou tržby, jejichž vynětí je odůvodněno okolnostmi spočívajícími v samotném uskutečnění tržby. Z evidence tržeb jsou tak vyloučeny například tržby uskutečněné do přidělení daňového identifikačního čísla¹⁶⁹ a během 10 dní následujících po přidělení. Důvodem k takové úpravě je přirozeně poskytnout daňovým subjektům dostatečný časový prostor pro realizaci všech opatření nutných k zahájení evidence tržeb. Dále jsou v této skupině vyloučeny tržby z provozování veřejných toalet, a to vzhledem k tomu, že výše příjmů a tedy potenciálních daňových úniků je v této oblasti značně marginální. Tržby uskutečněné na palubě letadel, a to s přihlédnutím k tomu, že stabilitu internetového připojení je na těchto strojích v podstatě nemožné zajistit. Tržby z osobní drážní přepravy, kde jízdenka slouží zároveň jako účtenka, a tedy by bylo nutné buď zajistit, že budou jízdenky nově obsahovat všechny údaje předepsané pro účtenky ve smyslu ustanovení § 20 Návrhu EET, nebo by bylo nutné vedle jízdenek nově začít vydávat i účtenky, přičemž vše by navíc komplikovala situace okolo mezinárodních jízdenek, které není možné jen tak upravovat. Tržby pocházející z prodeje zboží a služeb prostřednictvím samostatného automatu, které by v opačném případě bylo nutno nákladně připojovat na internet a vybavovat dodatečným hardwarem. Tržby ze vztahu souvisejícího s pracovněprávním nebo obdobným vztahem, kterými mohou být například příjmy zaměstnavatele vybrané od zaměstnanců za podnikovou rekreaci a několik dalších tržeb uvedených v ustanovení § 12 odst. 3 Návrh EET.

¹⁶⁹ Podrobnosti o přidělování daňového identifikačního čísla jsou upraveny v ustanovení § 130 DŘ.

Čtvrtá skupina je ze všech výše uvedených asi nejzajímavější a potenciálně nejrozsáhlejší. Patří sem totiž všechny tržby, „jejichž evidování běžným způsobem by znemožnilo nebo zásadně ztížilo plynulý a hospodárny výkon činnosti, ze které tato služba plyne, pokud tuto překážku nelze odstranit evidováním tržeb ve zjednodušeném režimu“. Vzhledem k tomu, že by mohlo být značně problematické objektivně určovat oblasti tržeb, jejichž evidence by znemožnila nebo zásadně ztížila alternativně plynulý nebo hospodárny výkon podnikatelské činnosti, ze které tyto tržby pochází, rozhodl se navrhovatel zákona, tedy Vláda ČR, že o splnění daných podmínek bude rozhodovat vláda svým nařízením. Výhodou takovéto úpravy je bezesporu rychlost provádění případných změn. Na druhou stranu by bylo velmi vhodné, aby se vlády neuchylovaly ke změnám předmětného nařízení příliš často a vždy také nechávaly dostatečný časový prostor na to, aby se daňové subjekty stihly na nové povinnosti připravit. Při určování tržeb, které jsou z evidence vyňaty, musí ovšem vláda vždy dbát na zásadu subsidiarity, když ze znění návrhu zákona jasně vyplývá, že nelze z evidence úplně vyjmout ty tržby, které by bylo možno bez zásadního ztížení plynulého a hospodárního výkonu činnosti evidovat ve zjednodušeném režimu. Zajímavostí je, že v původním Návrhu EET připraveným Ministerstvem financí se počítalo s tím, že tržby splňující výše uvedené podmínky nebude stanovovat vláda, nýbrž Ministerstvo financí svoji vyhláškou. Osobně si myslím, že varianta s vládním nařízením je vzhledem k důležitosti předmětného podzákonného předpisu vhodnější a nutnost širšího konsenzu má svoje opodstatnění.

Do zmíněného zjednodušeného režimu evidence se tržby mohou dostat v podstatě na základě tří odlišných titulů. Předně z ustanovení 10 odst. 1 Návrhu EET explicitně vyplývá možnost evidovat ve zjednodušeném režimu tržby z prodeje zboží a služeb na palubě dopravních prostředků při pravidelné hromadné přepravě osob podle ZDPH.¹⁷⁰ Dále se mohou tržby do zjednodušeného režimu dostat na základě nařízení vlády, a to za předpokladu, že by evidence běžným způsobem znemožnila nebo zásadně ztížila alternativně buď plynulý, nebo hospodárny výkon činnosti, ze které takové tržby plynou. Jedná se tedy o obdobné podmínky, jaké již byly představeny výše v souvislosti s úplným vynětím z evidence tržeb. A konečně posledním titulem umožňujícím

¹⁷⁰ ZDPH v příloze 2 stanoví, že pravidelnou hromadnou dopravou osob se rozumí přeprava osob po stanovených trasách, kdy cestující nastupují a vystupují na předem určených zastávkách nebo místech podle předem stanovených jízdních řádů, schválených podle zákona o silniční dopravě, zákona o drahách, zákona o civilním letectví či zákona o vnitrozemské plavbě.

evidenci ve zjednodušeném režimu je povolení správce daně vydávané na žádost poplatníka.

I v případě povolení na žádost platí, jako předpoklad pro jeho vydání, stejné podmínky ohledně znemožnění či zásadního ztížení plynulosti a hospodárnosti činnosti, jako v případě nařízení vlády. Žádost musí obsahovat přehled tržeb, na které se má povolení vztahovat, spolu s náležitým odůvodněním relevantních skutečností svědčících ve prospěch evidence ve zjednodušeném režimu resp. uvedením důvodů znemožňujících evidenci běžným způsobem. Po podání žádosti by měl následně správce daně rozhodnout do patnácti dní o tom, zda evidenci ve zjednodušeném režimu povoluje či nikoliv. Nedodržení uvedené lhůty ze strany správce daně ovšem nezabavuje subjekt evidence tržeb povinnosti tržby evidovat běžným způsobem. Kladné rozhodnutí správce daně musí obsahovat výčet tržeb, které bude možné nově evidovat ve zjednodušeném režimu, přičemž je přirozeně možné povolit zjednodušenou evidenci pouze ve vztahu k některým z navrhovaných tržeb. Zamítnutí žádosti ze zákona zakládá překážku podání nové žádosti po dobu šedesáti dní od oznámení o nabytí právní moci předmětného rozhodnutí. V případné nové žádosti podané po odpadnutí uvedené překážky je subjekt evidence povinen uvést nové důvody svědčící ve prospěch evidence ve zjednodušeném režimu. V opačném případě bude nová žádost odložena, o čemž bude žadatel informován. Takto upravený postup je bezesporu velice vhodný, když bude účinně bránit neodůvodněnému zahlcování správce daně. Pominou-li skutečnosti ospravedlňující evidenci tržeb ve zjednodušeném režimu resp. důvody, které zakládaly nárok na vydání předmětného povolení, je správce daně povinen z úřední moci rozhodnout o zrušení povolení. O naplnění podmínek pro takový postup se může správce daně dozvědět z vlastní činnosti či případně z oznámení subjektu evidence tržeb. Takové oznámení je subjekt evidence tržeb povinen ze zákona učinit do patnácti dní od okamžiku kdy doje k pominutí relevantních skutečností. V případě, že subjekt evidence tržeb uvedenou povinnost poruší, vystavuje se nebezpečí uvalení veřejnoprávní sankce do výše 500.000,- Kč v souladu s ustanovením § 247a odst. 1 DŘ.¹⁷¹

¹⁷¹ Pokutu do 500 000 Kč může správce daně uložit tomu, kdo nesplní registrační, ohlašovací nebo jinou oznamovací povinnost stanovenou daňovým zákonem nebo správcem daně.

Pokud jde o samotné parametry evidence tržeb ve zjednodušeném režimu, v souladu s ustanovením § 23 Návrhu EET platí, že až na dvě výjimky se při evidenční povinnosti ve zjednodušeném režimu postupuje obdobně jako při plnění evidenční povinnosti v běžném režimu. První z těchto výjimek je skutečnost, že subjekt evidence tržeb není povinen zasílat správci daně údaje o evidované tržbě okamžitě resp. při uskutečnění evidované tržby¹⁷², nýbrž ve lhůtě pěti dní od uskutečnění evidované tržby. Zejména toto pravidlo úzce souvisí s výše několikrát popisovaným aspektem znemožnění nebo zásadního ztížení plynulého a hospodárního výkonu činnosti, ze které tržby plynou, ospravedlňujícím evidenci ve zjednodušeném režimu či případné úplné vynětí z evidence tržeb, pokud by ani takto prodloužená lhůta objektivně nestačila. Uvedenou pěti denní lhůtu je potřeba chápat ve smyslu ustanovení § 33 DŘ, tedy především tak, že počíná běžet dnem, který následuje po dni, kdy došlo ke skutečnosti určující počátek běhu lhůty, tedy v našem případě dnem, který následuje po dni, ve kterém došlo k uskutečnění evidované tržby, přičemž případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Druhá výjimka pak je v podstatě praktickým důsledkem výjimky první, když stanoví, že subjekt evidence tržeb není na účtence povinen uvádět fiskální identifikační kód, tedy kód, který v běžném režimu obdrží od správce daně.

Nyní již ovšem k režimu evidence běžným způsobem. Tento standardní režim je v současnosti upraven v ustanoveních § 18 až 22 Návrhu EET. Předně jsou zde stanoveny dvě nejdůležitější povinnosti subjektů evidence tržeb resp. poplatníků, kteří musí nejpozději při uskutečnění evidované tržby zejména (i) zaslat správci daně datovou zprávou údaje o předmětné evidované tržbě a zároveň (ii) vystavit účtenku osobě, od které evidovaná tržba plyne. Za okamžik uskutečnění evidované tržby je potřeba chápat buď přijetí evidované tržby anebo vydání příkazu k jejímu provedení, a to za předpokladu, že byl tento příkaz vydán dříve. Zmiňovaný příkaz je vydáván v souvislosti s transakcemi prováděnými prostřednictvím platebních karet, kdy je běžné, že k připsání finančních prostředků z předmětné transakce dochází s určitým zpožděním. Ze spojení „nejpozději při uskutečnění evidované tržby“ lze samozřejmě dovozovat, že obě výše uvedené povinnosti, tedy zaslání údajů a vystavení účtenky je

¹⁷² Okamžik uskutečnění evidované tržby bude záhy vysvětlen v odstavcích pojednávajících o evidenci tržeb běžným způsobem.

možné splnit již dříve, například v době předání dohodnutého protiplnění, předchází-li tato doba samotnému uskutečnění evidované tržby.

Pokud jde o první z uvedených povinností, platí, že správci daně je možné údaje o evidované tržbě zasílat výhradně na společné technické zařízení, jím určené, a to ve formátu a struktuře jím zveřejněné způsobem umožňujícím dálkový přístup. Zmiňovaným společným technickým zařízením je datové úložiště. Zasláním údajů o evidované tržbě kamkoliv jinam či ve špatném formátu nebo struktuře nebude předepsaná povinnost subjektu evidence tržeb splněna. Zasílané údaje o evidované tržbě tvoří v souladu s ustanovením § 19 Návrhu EET vždy daňové identifikační číslo poplatníka, označení provozovny, ve které je tržba uskutečněna, označení pokladního zařízení, na kterém je tržba evidována, pořadové číslo účtenky, datum a čas přijetí tržby nebo vystavení účtenky, pokud je vystavena dříve, celková částka tržby, bezpečnostní a podpisový kód¹⁷³ poplatníka a konečně údaj o tom, zda je tržba evidována v běžném nebo zjednodušeném režimu. Vedle těchto esenciálních údajů budou v některých specifických případech, mezi které se řadí například všemožné nabíjení a čerpání kreditů z čipových karet či elektronických peněženek, povinně uváděny i údaje další.¹⁷⁴ Další údaje, konkrétně základ DPH, samotnou daň podle sazeb DPH a celkové částky v režimu DPH pro cestovní službu či pro prodej použitého zboží, budou povinně uvádět subjekty evidence tržeb, kteří jsou zároveň plátcí DPH.¹⁷⁵

O druhé povinnosti, tedy o vystavení účtenky, platí, že údaje na účtence musí povinně obsahovat fiskální identifikační kód¹⁷⁶, identifikační číslo poplatníka, označení provozovny, označení pokladního zařízení, pořadové číslo účtenky, datum a čas přijetí tržby či vystavení účtenky¹⁷⁷, částku celkové tržby, bezpečnostní kód poplatníka a konečně informaci o tom, zda je tržba evidována v běžném nebo zjednodušeném režimu. Uvedené ovšem přirozeně nevylučuje možnost uvádět na účtence i další údaje, než které Návrh EET považuje za obligatorní. Účtenka proto může bez jakýchkoliv pochybností sloužit i jako daňový doklad ve smyslu ustanovení § 26 a následujících ZDPH. Důvodová zpráva k Návrhu EET uvádí, že „vystavením účtenky tomu, od koho

¹⁷³ Problematika obou kódů je upravena v samostatné vyhlášce Ministerstva financí.

¹⁷⁴ Tyto další údaje jsou upraveny v ustanovení § 19 odst. 2 písm. a) a b) Návrhu EET.

¹⁷⁵ K pojmu plátce DPH blíže viz podkapitola 1.2.

¹⁷⁶ Unikátní kód zaslaný správcem daně.

¹⁷⁷ V závislosti na tom, který okamžik předchází.

evidovaná tržba plyne“, se v případě fyzické přítomnosti původce tržby rozumí „vystavit účtenku, bez výzvy ji fyzicky poskytnout zákazníkovi jejím umístěním na příslušné výdejní místo a neuskutečnit dispozici s účtenkou v rozporu se sdělenou vůlí původce plnění“ přičemž „Poplatník nesmí vystavit účtenku mimo sféru původce tržby.“ Ačkoliv je takovýto postup podle mého názoru zcela logický, myslím si, že by nebylo úplně od věci ho alespoň částečně zakotvit přímo do zákona. Dovedu si totiž bez větších problémů představit, že někteří vykutálení poplatníci se pokusí uvedené ustanovení vykládat v tom smyslu, že stačí účtenku zákazníkovi vystavit kamsi za sklo či například na nástěnku. Účtenku lze samozřejmě zákazníkovi vystavit i jinými způsoby. Namátkou lze uvést například její vložení do obálky nebo krabice k odeslání, vhození do schránky či její vystavení a doručení elektronickými prostředky.

Za pozornost jistě stojí i skutečnost, že úplně první zveřejněná verze Návrhu EET obsahovala v ustanovení § 17 povinnost převzít účtenku dopadající na zákazníka. Nesplnění uvedené povinnosti ovšem nemělo být nijak sankcionováno a tedy se jednalo spíše o „přání“ Ministerstva financí, jak by se měli zákazníci chovat. Usuzuji, že nakonec se i tato imperfektní povinnost ukázala politicky neprůchodnou, což považuji ze zcela pochopitelné. Podle mého názoru by takováto úprava vkládala odpůrcům elektronické evidence tržeb do rukou značně efektivní munici.

Velmi důležitou skutečností, je také to, že zaslání údajů o evidované tržbě není podáním ve smyslu ustanovení § 70 a následujících „DŘ“. Zaslání údaje o evidované tržbě tak nemůže samo o sobě zahájit daňové řízení ve smyslu ustanovení § 91 „DŘ“. Stejně tak nepřipadá v úvahu ani výzva správce k odstranění vad údajů o evidované tržbě, podle jeho pokynů a ve lhůtě jím určené, která je jinak využívána v případě podání a řada dalších pravidel aplikovatelných na podání.

Jak již bylo uvedeno výše, zaslat datovou zprávu s údaji o evidované tržbě, prostřednictvím svého pokladního zařízení, je subjekt evidence povinen nejpozději při uskutečnění evidované tržby. Doba mezi pokusem o odeslání údajů o evidované tržbě datovou zprávou a následným přijetím fiskálního identifikačního kódu, který je, jak bylo vysvětleno, povinně uváděn na účtence, se nazývá dobou odezvy. Mezní dobu odezvy nastavuje na pokladním zařízení subjekt evidence tržeb sám, s přihlédnutím ke všem relevantním okolnostem, jako je například rychlost internetového připojení, tak

aby nedocházelo k maření evidence tržeb. Při určování je ovšem vždy zavázán minimální zákonnou lhůtou, která činí dvě sekundy. Určení mezní doby je velice důležité zejména proto, že při jejím překročení dojde k aplikaci tzv. „Postupu při překročení mezní doby“. V rámci tohoto postupu je poplatník povinen zaslat údaje o evidované tržbě bezodkladně po odpadnutí příčiny, která vedla k selhání odeslání datové zprávy, a zároveň nejpozději do 48 hodin od uskutečnění tržby. Typicky se může jednat o okamžik obnovení internetového připojení, které z nějakého důvodu selhalo. Obdobně jako v případě zjednodušeného režimu evidence není poplatník v rámci postupu při překročení mezní doby odezvy povinen na účtence uvádět fiskální identifikační kód, který nemá v danou chvíli přirozeně k dispozici.

Vhodné je jistě upozornit i na situace, kdy po zaevidování tržby u správce daně dojde k jejímu navrácení zákazníkovi. Typicky taková situace může nastat v souvislosti s odstoupením od smlouvy. Pro tyto případy Návrh EET počítá v ustanovení § 7 s možností provádět storna a opravy, tedy v podstatě s možností zasílat „minusové“ resp. záporné tržby.

Samozřejmě, aby byly zákonné povinnosti ze strany jejich adresátů plněny, nestačí zpravidla jejich zakotvení a propojení s příslušnými sankcemi, o kterých bude záhy také pojednáno, nýbrž je potřeba provádět i náležitou kontrolu jejich plnění. Za tímto účelem počítá navrhovatel Návrhu EET s komplexní úpravou řady kontrolních nástrojů. Především budou orgány příslušné k prověřování plnění povinností plynoucích ze Zákona o evidenci tržeb¹⁷⁸ oprávněny provádět tzv. kontrolní nákupy. Jak stanoví důvodová zpráva k Návrhu EET - *„Kontrolním nákupem se má na mysli faktická činnost, při které orgán příslušný k prověření plnění povinností při evidenci tržeb realizuje poskytnutí evidované tržby“*. Kontrolní nákup je vzhledem ke své podstatě možné zařadit pod tzv. vyhledávací činnost ve smyslu ustanovení § 78 odst. 1 „DŘ“ *„Správce daně vyhledává důkazní prostředky a daňové subjekty a zjišťuje plnění jejich povinností při správě daní před zahájením řízení i v jeho průběhu.“* či úplně konkrétně pod tzv. místní šetření. Vzhledem k tomu, že se na jednání při kontrolním nákupu hledí jako na uzavření smlouvy, vznikají kontrolovanému subjektu veškeré povinnosti s tím související, tedy především povinnost odeslat údaje o evidované tržbě a vystavit

¹⁷⁸ Tedy Finanční správa ČR a Celní správa ČR viz ustanovení § 2 Návrhu EET.

účtenku. Přesto je uzavření smlouvy při kontrolním nákupu oproti běžnému nákupu částečně modifikováno, když platí, že kterákoliv ze stran může od takovéto smlouvy odstoupit, a to pokud odstoupení neodporuje povaze předmětu kontrolního nákupu¹⁷⁹ nebo takto není způsobena poplatníkovi majetková újma¹⁸⁰. V rámci kontrolního nákupu není možné vzhledem k ustanovení § 80 odst. 4 DŘ pořizovat utajované obrazové nebo zvukové záznamy. O pořizování takových záznamů je totiž správce daně povinen každý subjekt evidence tržeb předem informovat.

To, zda jsou povinnosti plynoucí pro adresáty z Návrhu EET náležitě dodržovány, ovšem nebude kontrolovat pouze samotný správce daně, nýbrž se na takové kontrole bude moci podílet nejširší veřejnost. Návrh EET¹⁸¹ totiž explicitně stanoví povinnost pro správce daně umožnit každému zákazníkovi za pomoci jeho účtenky ověřit způsobem umožňujícím dálkový přístup to, zda byly údaje o jeho tržbě řádně zaslány správci daně či to, zda je subjekt evidence tržeb oprávněn tržby evidovat ve zjednodušeném režimu. Lze usuzovat, že způsob umožňující dálkový přístup bude v našem případě představovat využití internetu či sms¹⁸² zprávy.

Pravděpodobně pro to, aby měly subjekty evidence tržeb spolu se zákazníky neustále na paměti, jaké hlavní povinnosti z Návrhu EET plynou, stanovuje se pro subjekty evidence tržeb povinnost spočívající v informačním oznámení. Informační oznámení je potřeba umístit v místě kde obvykle dochází k realizaci tržeb, a to tak, aby bylo viditelné a čitelné. Informační oznámení je potřeba umístit také na internetové stránky, pokud prostřednictvím nich dochází k nabízení služeb a zboží. Pokud jde o obsah informačního oznámení, platí, že musí doslovně obsahovat text obsažený v ustanovení § 25 odst. 2 Návrhu EET upozorňující na povinnost subjektu evidence tržeb vydat účtenku a online zaevidovat přijatou tržbu. Text je částečně odlišný pro evidenci běžným způsobem a pro evidenci ve zjednodušeném režimu. V Návrhu EET ani v důvodové zprávě k němu ovšem není řešeno, které oznámení je potřeba umístit v případech kdy je část tržeb evidovaná běžným způsobem a část ve zjednodušeném

¹⁷⁹ Například uzavření smlouvy u kadeřníka.

¹⁸⁰ Například kupní smlouva na zboží, které se rychle kazí či je jeho vrácení nehygienické.

¹⁸¹ V ustanovení § 27.

¹⁸² Short message service.

režimu. Zde mohu osobně pouze spekulovat, že jistotu by mělo dávat umístění obou typů oznámení i když zákazník by se pak objektivně mohl cítit částečně zmatený.

Institutem, který má zajistit plnění povinností plynoucích z Návrhu EET jsou bezesporu sankce za správní delikty. Správní delikty lze podle Návrhu EET dělit do dvou kategorií, a to na přestupky a správní delikty právnický a podnikajících fyzických osob resp. tzv. jiné správní delikty. Za naplnění skutkové podstaty jediného přestupku upraveného v Návrhu EET lze uložit pokutu až do výše 500.000 Kč, a to fyzické osobě, která závažným způsobem úmyslně ztíží nebo zmaří evidenci tržeb. Typicky se může podle důvodové zprávy jednat o situaci, kdy někdo vyrobí a šíří software schopný obcházet povinnosti plynoucí z Návrhu EET. Může se ovšem jednat i o celou řadu další případů, které dosáhnou dostatečné intenzity.

Naplní-li výše uvedenou skutkovou podstatu právnická osoba nebo podnikající fyzická osoba, dopustí se tím správního deliktu, přičemž i v tomto případě je stanovena sankce ve stejné výši. Na rozdíl od fyzických nepodnikajících osob se ovšem v tom případě nevyžaduje úmyslné zavinění, když koncepce vychází z objektivní odpovědnosti. Pokutu ve stejné výši lze uložit také za správní delikt spočívající v nezaslání údajů o evidované tržbě správci daně či v nevydání účtenky. Správního deliktu se dále dopustí také ten, kdo neumístí informační oznámení způsobem uvedeným výše. Za toto porušení lze uložit pokutu až do výše 50.000 Kč. Konečně stejná pokuta může postihnout také ty právnické osoby nebo podnikající fyzické osoby, které zachází s autentizačními údaji nebo certifikátem pro evidenci tržeb tak, že může dojít k jejich zneužití. Pokud ovšem právnická osoba nebo podnikající fyzická osoba budou schopny prokázat, že vynaložili veškeré úsilí, které bylo možno v daném případě požadovat, aby neporušili výše vyjmenované povinnosti, za správní delikty neodpovídají.

Vedle sankcí za správní delikty ovšem může subjekty evidence tržeb v případě zvlášť závažného porušení povinnosti zasílat správci daně online předepsané údaje nebo vystavovat účtenky postihnout i jiný institut, který může mít dokonce ještě závažnější následky. Tímto institutem jsou tzv. opatření k vynucení nápravy, která mohou spočívat buď v okamžitém uzavření provozovny, nebo v okamžitém pozastavení výkonu činnosti, při které dochází k evidenci tržeb. Uvedená opatření je ovšem nutno považovat za prostředek ultima ratio, využitelný pouze ve skutečně krajních případech, přičemž

bezodkladně poté, co pominou důvody pro jejich vydání, musí být rozhodnutím zrušeny. Předmětná opatření jsou vydávána v režimu zák. č. 500/ 2004 Sb., správní řád, ve znění pozdějších předpisů. Výkon opatření probíhá prostřednictvím snadno viditelného vyvěšení příslušného rozhodnutí u všech vchodů do provozovny takto postižené. Nutno říci, že předmětná opatření jsou velkým trnem v oku zejména pro současnou pravicovou opozici, která se je pokouší ze zákona odstranit pomocí pozměňovacího návrhu.¹⁸³ Faktem bezesporu je, že při každém využití tohoto institutu se bude nabízet argumentace zásahem do práva na podnikání, zakotveného v čl. 26 odst. 1 ústavního zákona č. 2/1993 Sb., Listina základních práv a svobod, ve znění pozdějších předpisů.

Nebude-li si subjekt evidence tržeb zcela jistý, zda jeho tržba podléhá evidenci či nikoliv, nabízí se mu jako do jisté míry elegantní řešení, zajišťující, že mu v konkrétním případě nebude hrozit sankce či opatření k vynucení nápravy, podání žádosti o závazné posouzení o určení evidované tržby. Na základě této žádosti správce daně vydá rozhodnutí, které postaví najisto, zda se jedná o evidovanou tržbu.¹⁸⁴ Určitou nevýhodou takového postupu je ovšem skutečnost, že předmětná žádost bude s největší pravděpodobností v souladu s plánovanou novelou zák. č. 634/2004 Sb., o správních poplatcích zpoplatněna na 1000 Kč.¹⁸⁵

Není pochyb o tom, že zavedení elektronické evidence tržeb a následné plnění povinností plynoucích z Návrhu EET sebou přinese pro subjekty evidence množství nové administrativy a spolu s tím přirozeně i zvýšení nákladů. Stát by podle mého názoru neměl podnikatelům zbytečně komplikovat život zvyšováním administrativy, pokud takový postup nelze ospravedlnit jinými pozitivními dopady vznikajícím v důsledku předmětného zvyšování. V případě elektronické evidence tržeb zde podle mého názoru prostor pro takové ospravedlnění je, ačkoliv se v médiích a z úst některých politiků často ozývají i názory zcela opačné, hlásající pouhá negativa. Zavedení elektronické evidence tržeb sebou zcela určitě nepřinese katastrofické plošné zdražování služeb. Něco takového by bylo možné pouze za předpokladu, že by se ukázalo, že velká

¹⁸³ POSLANECKÁ SNĚMOVNA PARLAMENTU ČRSněmovní tisk 513: VI.n.z. o evidenci tržeb - EU. *Poslanecká sněmovna Parlamentu České republiky* [online]. 2015 [cit. 2015-10-17]. Dostupné z: <http://www.psp.cz/sqw/text/orig2.sqw?idd=121684&pdf=1>

¹⁸⁴ Blíže viz ustanovení § 32 Návrhu EET.

¹⁸⁵ POSLANECKÁ SNĚMOVNA PARLAMENTU ČR. Sněmovní tisk 514/0. *Poslanecká sněmovna Parlamentu České republiky* [online]. 2015 [cit. 2015-10-17]. Dostupné z: <http://www.psp.cz/sqw/text/tiskt.sqw?O=7&CT=514&CT1=0>

většina podnikatelů v této zemi není poctivá, což si myslím, že rozhodně není pravda. Ano, u nepoctivých subjektů evidence tržeb tento institut rozhodně může způsobit zdražování v řádu několika procent, v extrémnějších případech i v řádu desítek procent, když takové subjekty budou nuceny kompenzovat zvýšení jejich daňové povinnosti. Nelze samozřejmě vyloučit ani to, že v některých případech může v důsledku takového zdražení dojít i k úplnému zániku subjektu evidence tržeb, když tento nebude nově schopen konkurovat poctivé konkurenci. Nevidím nicméně jediný důvod, proč by se tímto efektem měl stát jakkoliv zajímat, když se jedná čistě o problém nepoctivých subjektů, kteří si rozhodně nezaslouží zvláštní zacházení oproti subjektům poctivým. Poctivé subjekty naopak na tomto efektu mohou pouze vydělat, když dojde k narovnání tržního prostředí, v důsledku čehož se stanou v porovnání s nepoctivými subjekty konkurenceschopnějšími. Často se lze také setkat s argumentem, že elektronickou evidenci nemá cenu zavádět, protože bude nepoctivými subjekty stejně obcházena a tak poškodí pouze subjekty poctivé. Pravdou samozřejmě je, že každý systém, který lidé vytvoří, se také lidé mohou naučit obcházet. Uvedené ovšem nelze považovat za relevantní. Pachatele trestných činů přece společnost také nemůže přestat stíhat jenom proto, že se některému podaří získat neprůstřelné alibi nebo zničit veškeré důkazy. V takových situacích jde právě o to systém potírající pachatele trestných činů zdokonalit a nikoliv na něj kapitulovat.

Důležité je také to, aby systém elektronické evidence nebyl příliš tvrdý a rigidní, což si osobně myslím, že za stávajících podmínek není. Obecně bezesporu platí, že čím více existuje výjimek tím, snáze dochází ke zneužívání. Na druhou stranu výjimky z běžného režimu evidence v podobě zjednodušeného režimu jsou potřeba. V této souvislosti spoléhám na profesionalitu správce daně, který by měl umět je na základě žádostí subjektů evidence adekvátně udělovat a rozhodně se takového postupu nebát. Zde je nicméně potřeba zmínit také to, že celý systém evidence tržeb, který má především potlačit daňové úniky a narovnat tržní prostředí, může být úspěšný pouze tehdy, pokud se správci daně podaří nejenom veškeré pravomoci mu svěřené „Návrhem EET“ využívat, ať už se jedná o provádění kontrolních nákupů, udělování výjimek či mnohé další, nýbrž je především potřeba, aby se správce daně naučil s informacemi získanými za pomoci evidence řádně pracovat a využít jich. Řádné využití získaných informací je esenciálním předpokladem pro uplatňování pravomocí. V opačném případě by postrádal

celý tento systém svůj smysl, když by pouze generoval obrovské množství údajů, jejichž potenciál nikdo nedokáže využít.

Na závěr této podkapitoly je nutné zmínit, že elektronická evidence tržeb s vysokou pravděpodobností skončí u Ústavního soudu, tak jako kontrolní hlášení. Takovýto vývoj lze očekávat vzhledem ke konzistentním vyjádřením opozice, vydávaným v průběhu opakovaného odkládání hlasování ve třetím čtení.¹⁸⁶ Pokud jde o můj názor na danou problematiku, nemyslím si, že samotné normy obsažené v Návrhu EET jsou v rozporu s ústavou, přičemž možnost zákonodárce ukládat na základě zákona povinnosti je v souladu s čl. 4 Listiny zcela nezpochybnitelná. Jinou otázkou ovšem je samotný proces schvalování zákona. Dne 22.1.2016 schválili koaliční poslanci v Poslanecké sněmovně opatření mířící proti obstrukcím opozice.¹⁸⁷ Nejprve byla omezena řečnická lhůta na maximálních deset minut, přičemž dále byl omezen i maximální počet vystoupení každého poslance a to tak, že nově směl každý poslanec vystoupit nejvýše dvakrát. Ke konečnému hlasování a schválení návrhu zákona ve třetím čtení nakonec došlo 10.2.2016, a to i přestože celá řada opozičních poslanců byla stále přihlášena do rozpravy. Pokud opozice nakonec naplní své dřívější prohlášení a skutečně se obrátí na Ústavní soud, bude bezesporu zajímavé sledovat, jak daná věc dopadne.

Osobně si případné závěry Ústavního soudu netroufnu předvídat. Domnívám se ovšem, že dané případy je potřeba vždy posuzovat na základě principu proporcionality. V demokratickém systému by přirozeně neměla být vůle většiny, pokud se nachází v mezích ústavy, blokována vůli menšiny. Na druhou stranu není taktéž možné, aby poslanci neměli možnost vyjádřit svůj názor. Rozhodnutí Ústavního soudu by tak mělo přihlídnout ke všem okolnostem případu.

¹⁸⁶ KOPECKÝ, Josef. Koalice utne obstrukce kvůli evidenci tržeb. Právce dá ústavní stížnost. *IDNES.cz* [online]. 2016 [cit. 2016-01-24]. Dostupné z: http://zpravy.idnes.cz/koalice-utne-obstrukce-kvuli-evidenci-trzeb-pravice-da-ustavni-stiznost-1qz-/domaci.aspx?c=A160108_083906_domaci_kop

¹⁸⁷ KOPECKÝ, Josef. Koalice omezila právo poslanců mluvit k EET. Hlasování opět neprosadila. *IDNES.cz* [online]. 2016 [cit. 2016-01-24]. Dostupné z: http://zpravy.idnes.cz/koalice-na-navrh-ano-omezila-pravo-poslancu-mluvit-k-evidenci-trzeb-1pe-/domaci.aspx?c=A160122_091318_domaci_kop

3.3. Chorvatský a maďarský model

Projekt „fiskalizace“, jak bývá elektronická evidence tržeb v Chorvatské republice nazývána, započal v dubnu 2012.¹⁸⁸ Za pouhých osm měsíců nabyl účinnosti pro tuto oblast stěžejní zákon s názvem „Zakon o fiskalizaciji u prometu gotovinom“ či anglicky „Cash transaction fiscalization act“ (dále jen „**Zákon o fiskalizaci**“).¹⁸⁹ Již po prvním ohledání předmětného zákona je viditelné, že celá řada institutů v něm obsažených se skutečně stala předlohou pro náš Návrh EET, a to včetně zakotvení postupného nabíhání povinností pro subjekty evidence, když v první vlně se jedná mimo jiné taktéž o pohostinství a ubytování, ve druhé vlně o maloobchod a velkoobchod a ve třetí vlně o ostatní subjekty.¹⁹⁰ Základní principy fungování fiskalizace jsou tak naprosto totožné, jako u nás. Subjekty evidence v rámci každé hotovostní platby vystavují kupujícím účtenky, které obsahují předepsané údaje, včetně unikátního kódu JIR (Jedinstveni identifikator računa) období našeho fiskálního identifikačního kódu. JIR je subjekty evidence získáván v reálném čase prostřednictvím on-line komunikace se správcem daně. Kupující si následně mohou prostřednictvím SMS zpráv či webové aplikace ověřit, zda správce daně skutečně obdržel údaje uvedené na účtence.¹⁹¹

Zákon o fiskalizaci se člení celkem do jedenácti hlav. V první hlavě jsou upraveny „Základní ustanovení“, tedy především tak jako v Návrhu EET je zde vymezen předmět úpravy a dále také význam určitých pojmů v zákoně používaných. Ve druhé hlavě nesoucí název „Subjekty fiskalizace“ lze najít jak jinak, než vymezení subjektů fiskalizace. Na první pohled by se mohlo zdát, že chorvatská úprava je v tomto případě oproti české odlišná, když se zde stanoví, že subjekty jsou (i) fyzické osoby s povinností platit daň z příjmů za „independent activities“¹⁹² a (ii) všechny fyzické a právnické

¹⁸⁸ FINANČNÍ SPRÁVA. Fiskalizace v Chorvatské republice: fakta. *Finanční správa* [online]. 2015 [cit. 2015-12-01]. Dostupné z: http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/fs-financni-sprava-cr/2015-06-23_Fact_sheet_on_HR_experienceMH.pdf

¹⁸⁹ FISCALIZATION.HR. Fiscal law. *Fiscalization.hr* [online]. 2012 [cit. 2015-12-01]. Dostupné z: <http://www.fiscalization.hr/en/fiscal-law>

¹⁹⁰ Blíže viz čl. 37 Zákona o fiskalizaci. Zde se lze dočíst například i to, že první vlna byla ve srovnání s Návrhem EET širší, když dopadla bez ohledu na předmět podnikání, na všechny velké a střední podnikatele ve smyslu chorvatského Zákona o účetnictví.

¹⁹¹ Blíže viz čl. 27 Zákona o fiskalizaci „Buyers and all receipt holders, for fiscalized receipts, can verify if their receipt has been delivered to the Ministry of Finance, Tax Administration within 30 days of the receipt's issuing date. The verification is done by sending an SMS text message or by a web-inquiry on the Tax Administration website.“

¹⁹² V podstatě se jedná o u nás známá svobodná povolání, jako jsou lékaři, advokáti, auditoři apod.

osoby s povinností platit daň ze zisku, a to pro všechny činnosti, při nichž mají povinnost vydávat účtenky. V podstatě se ovšem jedná pouze o důsledek odlišnosti daňových úprav v ČR a Chorvatsku, když v principu i v Chorvatsku dopadá povinnost fiskalizace v obecné rovině na všechny subjekty.¹⁹³ Obdobně jako u nás i v Chorvatsku je vláda zmocněna stanovit, které specifické činnosti mají z povinnosti fiskalizace výjimku. V této souvislosti lze ovšem konstatovat, že česká úprava je oproti chorvatské o něco podrobnější, když stanoví i podmínky, kdy takto může vláda učinit, tedy v případech, kdy evidence běžným způsobem znemožňuje či zásadně stěžuje plynulý a hospodárný výkon konkrétní činnosti. Uvedenou skutečnost považují za klad české úpravy, když se v podstatě jedná o určité omezení libovůle vlády resp. zákonné vodítko pro její uvažování, což nemůže být na škodu. Některé výjimky z evidence jsou obdobně jako u nás stanoveny i přímo v zákoně, namátkou lze uvést například tržby z výdejních automatů, poštovních služeb, bankovních služeb apod. I zde je možné konstatovat, že česká úprava zákonných výjimek je o něco podrobnější, když explicitně stanoví například výjimku pro veřejné toalety. Vedle výše uvedených běžných subjektů fiskalizace pracuje chorvatský zákon ještě s takzvanými „minor fiscalization subjects“. Jedná se o výše fyzických osob s povinností platit daň z příjmů za „independent activities“, když do této výše patří pouze osoby, které daň z příjmů platí paušální sazbou. Zmíněné menší subjekty fiskalizace neposílají údaje správci daně elektronicky, nýbrž namísto účtenek s JIR vydávají kupujícím zvláštní účtenky pocházející z papírových bloků, které byly již dříve zaevidovány správcem daně. Jedná se tak o obdobu našeho zjednodušeného režimu evidence, která ovšem funguje na offline principu.

Ve třetí hlavě Zákona o fiskalizaci je upraven „Obsah účtenek“. I zde je možné konstatovat, že tyto údaje jsou obdobné naší úpravě. Výjimkou je snad pouze to, že v Chorvatsku musí účtenka obsahovat identifikaci osoby obsluhující pokladní zařízení. Čtvrtá hlava upravuje rejstřík subjektů fiskalizace a povinnost těchto subjektů získat digitální certifikát od Ministerstva financí. Pátá hlava je velice důležitá, když upravuje fiskalizační proces vydávání účtenek. Především je zde zdůrazněno, že účtenka povinně

¹⁹³ MINISTERSTVO FINANCÍ ČR. Analýza evidence tržeb elektronickými prostředky. *HlidacíPesorg: Žurnalistika ve veřejném zájmu* [online]. 2015 [cit. 2015-07-29]. Dostupné z: <http://hlidacipes.org/wp-content/uploads/2015/02/Anal%C3%BDza-evidence-tr%C5%BEEb-elektronick%C3%BDmi-prost%C5%99edky.pdf>

obsahující JIR musí být vydána elektronickým pokladním zařízením schopným komunikovat přes internet se „správcem daně“¹⁹⁴ a Ministerstvem financí. Dále se lze v této hlavě dočíst o povinnosti zasílat informace o obchodních prostorách subjektů evidence Ministerstvu financí a „správci daně“ a konečně je zde také popsána obdoba našeho zjednodušeného režimu, založená na vydávání „správcem daně“ předem zaevidovaných účtenek. Šestá hlava upravuje speciální ustanovení, která dopadají na situace, kdy selže internetové spojení či přestane fungovat elektronické pokladní zařízení a dále také tato hlava upravuje režim oblastí bez pokrytí internetu. Východiskem je zde zpravidla režim obdobný režimu menších subjektů fiskalizace popsaný výše. V neposlední řadě je zde obsažena i pro nás známá povinnost viditelně vyvěsit cedulku upozorňující kupující na povinnosti související s fiskalizací a dále také úprava ověřování, zda správce daně skutečně obdržel údaje uvedené na účtence, a to prostřednictvím sms či webové aplikace.

Sedmá hlava upravuje zvláštní ustanovení, která se týkají plateb v hotovosti mezi subjekty fiskalizace navzájem. Obdobná ustanovení v Návrhu EET nenalezneme. V osmé hlavě je stanoven dohled nad realizací fiskalizace. Ten přirozeně náleží Ministerstvu financí a „správci daně“. Zároveň je v této hlavě upraveno pro nás známé pozastavení výkonu činnosti, které může postihnout subjekty evidence porušující zákonné povinnosti. Devátá hlava se týká procesních ustanovení. Je zde zdůrazněno, že na záležitosti výslovně neupravené se aplikuje obdoba našeho DŘ.

Desátá hlava upravuje sankce za delikty. Ty jsou v porovnání s Návrhem EET bezesporu tvrdší. Ačkoliv i chorvatský správce daně má při určování jejich výše možnost správního uvážení, musí dodržet spodní hranici sankce, která v případě některých deliktů činí v přepočtu více než 30.000,- Kč, což si myslím, že není rozhodně málo. Příkladem takového deliktu je například vydání účtenky s neúplnými údaji. Horní hranice sankcí navíc oproti našim 500.000,- Kč dosahuje v přepočtu až 1.750.000 Kč. V případě právnických osob jsou navíc pokutovány i osoby za ně zodpovědné. Určitě by bylo velice zajímavé sledovat, jaký ohlas by obdobný návrh opatření na české

¹⁹⁴ Správce daně je v Chorvatsku správní organizací uvnitř Ministerstva financí. Viz MINISTRY OF FINANCE OF THE REPUBLIC OF CROATIA. The Republic of Croatia, Tax Administration. Tax Administration [online]. 2013 [cit. 2015-12-02]. Dostupné z: <http://www.porezna-uprava.hr/en/Pages/default.aspx>

politické scéně vyvolal. Za poněkud diskutabilní řešení ovšem považují zakotvení možnosti pokutovat kupující za nepřevzetí účtenky.¹⁹⁵ Konečně hlava jedenáctá upravuje přechodná a závěrečná ustanovení, tedy především účinnost zákona a postupné zavádění povinnosti pro subjekty evidence.

Pokud jde o výsledky, které projekt fiskalizace v Chorvatsku přinesl, je především možné konstatovat, že v oblasti pohostinství bylo mezi roky 2012 a 2013 zaznamenáno u osob samostatně výdělečně činných zvýšení průměrných denních příjmů o 125 % a zvýšení průměrného množství denně vystavených dokladů o 65 %. S tím souvisí i 40% nárůst zdanitelných plnění v oblasti pohostinství vykázaný ve stejné době ve vztahu k DPH a 13% nárůst zdanitelných plnění v oblasti obchodu.¹⁹⁶

Na druhou stranu, ačkoliv se zdají výše uvedené výsledky na papíře jako velice dobré, je nutno mít na paměti, že struktura ekonomiky Chorvatska je oproti té v České republice diametrálně odlišná a lze proto u nás očekávat zcela odlišná čísla, a to i přes značnou podobnost obou úprav. Výrazná odlišnost spočívá například v tom, že v ČR hraje klíčovou roli průmysl, nikoliv turistický ruch a na něho navázané služby.

Vzhledem ke všemu výše uvedenému tak lze bez větších obtíží konstatovat, že česká úprava elektronické evidence tržeb je z právního hlediska, pokud jde o koncepci, téměř totožná s úpravou chorvatskou. Menší rozdíly lze nalézt v oblasti sankcí, které jsou v Chorvatsku výrazně přísnější a v modelu zjednodušeného režimu, který v Chorvatsku funguje off-line.

Svou pozornost si pro účely této práce zaslouží i maďarský model evidence tržeb, který stojí jako hybridní model na pomezí modelu chorvatského, popsaného výše a modelu registračních pokladen, kterými se zabývá následující podkapitola 3.4. Maďarský model je založen na pokladnách s fiskální kontrolní jednotkou, prostřednictvím které se pokladny připojují na server správce daně. Data o evidovaných tržbách jsou zasílány na server správce daně pomocí mobilní sítě GSM, a to každých 30 minut. Data tedy nejsou odesílána v reálném čase, nýbrž se zpožděním. Z tohoto důvodu potřebují pokladny

¹⁹⁵ K tomu blíže viz podkapitola 3.5. zabývající se účtenkovou loterií.

¹⁹⁶ FINANČNÍ SPRÁVA. Fiskalizace v Chorvatské republice: fakta. *Finanční správa* [online]. 2015 [cit. 2015-12-13]. Dostupné z: http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/fs-financi-sprava-cr/2015-06-23_Fact_sheet_on_HR_experienceMH.pdf

zároveň fiskální paměť, přičemž data jsou takto ukládána duplicitně jak u subjektů evidence, tak u správce daně. Do fiskální paměti jsou dále ukládána data o fyzickém umístění pokladny, což je možné za pomoci GSM modulu, data o narušení integrity, data o výpadku proudu apod. Velkou nevýhodou tohoto systému jsou ovšem jeho náklady. Subjekty evidence mohou využívat pouze autorizovaná hardwarová a softwarová vybavení, jež byla předepsaným způsobem certifikována. Cena za nejjednodušší pokladnu díky tomu začíná na 12.000,- Kč.¹⁹⁷ Vzhledem k tomu, že data nejsou zasílána v reálném čase, nýbrž postupně, navíc tento model nemůže zcela eliminovat možnost manipulace s nimi.¹⁹⁸ Další nevýhodou je také to, že tento systém si nedokáže adekvátně poradit s případy, kdy je podnikatelská činnost vykonávána mimo stálou provozovnu. Celková složitost tohoto systému nakonec vedla k tomu, že i po několika letech od jeho spuštění vykazuje funkční nedostatky.

3.4. Registrační pokladny

Systém registračních pokladen je možné označit za předchůdce v současnosti u nás navrhované a schvalované elektronické evidence tržeb. Rozdíl oproti elektronické evidenci tržeb je především v tom, že informace o tržbách nejsou správci daně zasílány on-line, nýbrž jsou ukládány do fiskální paměti registrační pokladny, odkud si je správce daně může v případě potřeby vytáhnout. Registrační pokladny, resp. jejich fiskální paměť, by měla být v ideálním případě neprolomitelná a nesmazatelná, tak aby nemohlo docházet k žádným machinacím s uloženými daty. Dnes je tento systém aktivně využíván například na Slovensku, a to na základě Zákona č. 289/2008 Z. z. „o používání elektronickej registračnej pokladnice“.

V minulosti nechybělo mnoho k tomu, aby byla tato první generace elektronické evidence tržeb využívána i u nás. Dne 1.7.2005 totiž nabyl účinnosti Zákon č. 215/2005 Sb., o registračních pokladnách, jehož úkolem bylo v ČR systém registračních pokladen zavést. Původně se tak mělo stát 1.1.2007. Později se tento termín novelou posunul na

¹⁹⁷ MINISTERSTVO FINANCÍ ČR. Analýza evidence tržeb elektronickými prostředky. *HlídacíPes.org: Žurnalistika ve veřejném zájmu* [online]. 2015 [cit. 2015-07-29]. Dostupné z: <http://hlidacipes.org/wp-content/uploads/2015/02/Anal%C3%BDza-evidence-tr%C5%BEB-elektronick%C3%BDmi-prost%C5%99edky.pdf>

¹⁹⁸ MINISTERSTVO FINANCÍ ČR. Závěrečná zpráva hodnocení dopadů regulace (RIA): návrh zákona o evidenci tržeb. *Poslanecká sněmovna Parlamentu České republiky* [online]. 2015 [cit. 2015-12-02]. Dostupné z: <http://www.psp.cz/sqw/text/orig2.sqw?idd=114749>

1.1.2008. Přijetím Zákona č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů ovšem bylo nakonec rozhodnuto, že tento systém u nás zaveden nebude. Za významný rozdíl předmětného zákona z roku 2005 oproti Návrhu EET lze kromě samotné off-line koncepce označit i vymezení jeho předmětu. Původní zákon totiž neměl být tolik plošný, když měl dopadat pouze na maloobchod a hostinskou činnost. Subjekty evidence tak měly být fyzické a právnické osoby při provozování maloobchodu nebo hostinské činnosti na základě živnostenského oprávnění. Nejdůležitější povinnost byla pro subjekty evidence zakotvena v ustanovení § 3, kde se stanovilo, že *„Povinný subjekt zaznamenává jednotlivé platby prostřednictvím pokladny, kterou umístí v každém pokladním místě. Povinný subjekt vystaví a předá zákazníkovi, se kterým platbu uskutečňuje, pokladní blok.“* Takovou pokladnou pak mohlo být buď *„elektronické zařízení s fiskální pamětí a s tiskárnou, opatřené zobrazovacím zařízením, které tvoří jeden funkční celek a umožňuje evidenci plateb“* nebo *„počítač se samostatnými tiskárnami, opatřenými zobrazovacím zařízením a fiskální pamětí, které jsou umístěny v každém pokladním místě a umožňují evidenci plateb ve fiskální paměti a tiskové výstupy z fiskální paměti bez připojení k programovému vybavení systému, na který jsou napojeny“*.

Vedle subjektů evidence „zákon z roku 2005“ upravoval ještě postavení dvou dalších subjektů. Těmi byly vývozce nebo dovozce pokladny a servisní středisko. Pro vývozce nebo dovozce bylo důležité především to, že registrační pokladnou nemohla být ledajaká pokladna, nýbrž pouze taková, která získala na základě žádosti certifikaci od Ministerstva financí. Výrobce nebo dovozce byl povinen, ke každé prodané pokladně předat osvědčení o certifikaci. Pokud jde o druhý z uvedených subjektů, tedy servisní středisko, ten sice nemusel řešit problémy s certifikací, ovšem místo toho na něho dopadala povinnost nechat si od Ministerstva financí osvědčit autorizaci. Jedině s osvědčenou autorizací mohly servisní střediska provádět servis pokladen spočívající v údržbě, opravách, kontrole funkce a dalších činnostech stanovených pro servisní středisko zákonem. Servisní střediska měla uzavírat se subjekty evidence tzv. servisní smlouvy. Pokud by následně došlo k poruše na registrační pokladně, měla být o této skutečnosti servisní střediska obratem informována, přičemž subjekty evidence měli povinnost po nezbytně nutnou dobu využít záložní pokladny či evidovat platby pomocí paragonů. Pokud by servisní střediska během plnění svých povinností zjistila, že došlo

k pokusu o neoprávněný zásah do registrační pokladny, byla na tuto skutečnost povinna upozornit místně příslušný finanční úřad. V případě porušení této povinnosti hrozila servisnímu středisku sankce za správní delikt. Zmíněné povinnosti certifikace a autorizace měly samozřejmě v konečném důsledku neblahý vliv na náklady, které nesly subjekty evidence. Průměrná cena certifikované pokladny se již v tehdejší době pohybovala kolem 20.000,- až 25.000,- Kč.¹⁹⁹ Tyto náklady měly být subjektům evidence částečně kompenzovány prostřednictvím speciální slevy na dani z příjmů. Ta měla dosahovat poloviny pořizovací ceny na registrační pokladnu, maximálně však 8.000,- Kč.²⁰⁰

Pokud jde o slovenskou úpravu registračních pokladen, která byla výše zmiňována, je možno konstatovat, že pravidla účinná od 1.1.2012 ve velké míře přebrala instituty upravené v původním „českém zákoně o registračních pokladnách z roku 2005“. V „Zákoně o používání elektronickej registračnej pokladnice“ se tak lze dočíst o řízení o certifikaci, které na základě žádosti výrobců, dovozců anebo distributorů elektronických registračních pokladen vede „Colný úrad Bratislava“ či o smlouvě o „vykonávání opráv a údržby elektronických registračních pokladnic“, kterou uzavírá subjekt evidence a „servisná organizácia“. Hlavní povinnost subjektů evidence lze dokonce totožně nalézt v ustanovení § 3, kde se stanoví, že „*Podnikateľ je povinný evidovať tržbu v elektronickej registračnej pokladnici bez zbytočného odkladu po jej prijatí*“. Oproti českému zákonu z roku 2005 je ovšem předmět slovenské úpravy mnohem širší, když v podstatě až na výjimky, které se mnohokrát shodují s výjimkami obsaženými v Návrhu EET, dopadá obecně na fyzickou nebo právnickou osobu, která „*predáva tovar alebo poskytuje službu*“. Na slovenské úpravě je ovšem velice zajímavé to, že s účinností Zákona č. 333/2014 Z. z. od 1.4.2015, dochází k částečnému přechodu z off-line režimu na on-line režim. Touto novelou byl totiž zakotven institut tzv. virtuální registrační pokladny, kterou se rozumí „*prostredie zriadené Finančným riaditeľstvom Slovenskej republiky na jeho webovom sídle komunikujúce*

¹⁹⁹ MINISTERSTVO FINANCÍ ČR. Analýza evidence tržeb elektronickými prostředky. *HlídacíPesorg: Žurnalistika ve veřejném zájmu* [online]. 2015 [cit. 2015-07-29]. Dostupné z: <http://hlidacipes.org/wp-content/uploads/2015/02/Anal%C3%BDza-evidence-tr%C5%BEEb-elektronick%C3%BDmi-prost%C5%99edky.pdf>

²⁰⁰ ČESKÁ DAŇOVÁ SPRÁVA. Odložení termínu povinného zavedení registračních pokladen. *Hospodářská komora České republiky* [online]. 2007 [cit. 2015-12-03]. Dostupné z: <http://www.komora.cz/inmp/knihovna-informaci-pro-podnikani/provoz-podniku/finance-dane-ucetnictvi/dan-zprijmu-ucetnictvi/odlozeni-terminu-povinneho-zavedeni-registracnich-pokladen.aspx>

*prostredníctvom koncového zariadenia“.*²⁰¹ Virtuální registrační pokladna je v podstatě aplikace, která běží v prostředí Ministerstva financí Slovenské republiky.²⁰² Tato aplikace je dostupná zadarmo on-line na základě žádosti. Aplikace funguje na PC, tabletu, mobilu, či jiných zařízeních s přístupem na internet, a to obdobně jako by měla fungovat u nás elektronická evidence tržeb, když jsou údaje o tržbách pomocí internetu přenášeny přímo finanční správě. Účtenka vytisknutá přes virtuální registrační pokladnu obsahuje unikátní QR kód jehož pravost si může každý ověřit na webu.²⁰³ Ačkoliv si slovenský subjekt evidence může vybrat, zda chce používat klasickou registrační pokladnu, anebo virtuální registrační pokladu, jedno omezení zde přesto je. Virtuální registrační pokladnu lze používat jen tehdy, pokud počet vydaných pokladních dokladů v jednom měsíci nepřesáhne 1000. Jakmile podnikatel toto číslo překročí, finanční správa ukončí pro takový subjekt používání virtuální registrační pokladny, a to k poslednímu dni v měsíci, který následuje po měsíci, ve kterém k překročení došlo.²⁰⁴ Díky virtuální registrační pokladně se tak vlastně slovenský systém registračních pokladen stává kombinací off-line a on-line režimu.

Hlavní nevýhodou systému registračních pokladen je především to, že správce daně nemá údaje o tržbách k dispozici v reálném čase, když tyto jsou uloženy ve fiskální paměti pokladny. Takový systém je bohužel náchylný k pokusům o podvody spočívající v machinacích s fiskální pamětí pokladny. I možnost správce daně vytvářet analýzy je vzhledem k této skutečnosti omezena, když může pracovat pouze s informacemi, které získá při kontrolách. V neposlední řadě se nesmí zapomínat ani na zvýšené náklady související s certifikacemi pokladen a autorizacemi servisních středisek. Vzhledem k uvedenému je nutno konstatovat, že elektronická evidence tržeb má oproti systému registračních pokladen jasně navrch, což ostatně dokládá i snaha slovenského zákonodárce na ni pomalu přecházet.

²⁰¹ Viz ustanovení § 2 písm. b) zákona č. 289/2008 Z. z. o používání elektronickej registračnej pokladnice.

²⁰² BÖHM-KLEIN, Karol. ČO JE VIRTUÁLNA REGISTRAČNÁ POKLADŇA. *Úspešné podnikanie* [online]. 2015 [cit. 2015-12-04]. Dostupné z: <http://www.uspesne-podnikanie.sk/co-je-virtualna-registracna-pokladna>

²⁰³ FINANČNÁ SPRÁVA SR. Virtuálna registračná pokladnica: OVERENIE POKLADNIČNÉHO DOKLADU. *Finančná správa* [online]. 2015 [cit. 2015-12-04]. Dostupné z: <https://opd.financnasprava.sk/#/check>

²⁰⁴ Viz ustanovení § 15a odst. 4 zákona č. 289/2008 Z. z. o používání elektronickej registračnej pokladnice.

3.5. Účtenková loterie

Stěžejní předpokladem k tomu, aby mohlo dojít k plné maximalizaci potenciálu elektronické evidence tržeb a v důsledku i ke zvýšení včasné informovanosti Správce daně a tedy i zvýšení efektivity výběru daní resp. snížení daňových úniků je docílení stavu, kdy zákazníci od povinných subjektů automaticky při každém nákupu obdrží vydané účtenky. V této problematice by podle mého názoru z logiky věci bylo naivní spoléhat pouze na povinné subjekty a jejich vůli plnit svoje zákonné povinnosti. Ostatně jak moje zkušenosti, tak i zkušenosti mnoha osob, se kterými jsem hovořil, dokládají, že v současnosti existuje po celé ČR mnoho subjektů, které i přes zákonem stanovenou povinnost účtenky bez požádání nevydávají. Ba co víc, lze se setkat i se subjekty, které účtenku nevydají, ani když o ni požádáte. Nevidím tedy důvod, proč by se daný stav měl v budoucnu razantně změnit, když samozřejmě proti této změně stojí vůle povinných subjektů zvyšovat svoje zisky na úkor státu. Na druhou stranu ovšem samozřejmě nelze paušalizovat, že všechny povinné subjekty postupují výše uvedeným způsobem. Jistě existuje i dnes řada poctivých subjektů, které svoje povinnosti řádně plní, a činností těch ostatních nepoctivých jsou v rámci hospodářské soutěže poškozováni, když jsou nuceni uplatňovat vyšší ceny než subjekty nepoctivé.

Základní otázka tedy zní, jak docílit výše zmíněného stavu, když uvedený stav není v zájmu povinných subjektů? Jedinou možností, která zbývá je přesvědčit zákazníky, aby v případech, kdy se povinný subjekt k vydání účtenky nemá, takový postup sami vyžadovali. Lze ovšem předpokládat, že obyčejného člověka, vzhledem k jeho všedním starostem, nějaká účtenka mnohdy vůbec nezajímá či například v oblasti pohostinství může mít k představiteli povinného subjektu již nějaký čas určitý vztah a rád mu pomůže, aby si na úkor státu trochu přilepšil, zvláště když při tom nemusí sám vyvíjet jakoukoliv činnost. Jde tedy o to, nalézt pro zákazníky správnou motivaci k tomu, aby vydání účtenek od povinných subjektů vyžadovali.

Takové motivace, které připadají v úvahu, lze v podstatě dělit do dvou hlavních typů, a to na **motivace negativní** a **motivace pozitivní**.

Pokud jde o **motivace negativní**, lze se v současnosti opět inspirovat chorvatskou úpravou. Tato nejprve v obecné rovině v ustanovení čl. 26 odst. 1 Zákona o fiskalizaci

stanovuje, že „*The buyer and every receipt holder is required to keep the issued receipt after leaving the business premises.*“²⁰⁵ tedy zjednodušeně řečeno, že kupující a každý držitel vydané účtenky je povinen po opuštění obchodních prostorů danou účtenku uchovávat. V odst. 2 uvedeného článku 26 je dále zakotveno, že „*The customer is required to show the issued receipt upon request of an official, an officer of the Tax Administration*“²⁰⁶ tedy, že zákazník je povinen předložit vydanou účtenku na základě žádosti inspektora finančního úřadu.

V praxi se tak může člověku v Chorvatsku stát, že poté co vyjde s taškami v rukou z obchodu s potravinami, bude zastaven zaměstnancem finančního úřadu, oblečeným do civilních šatů, který po něm bude vyžadovat předložení účtenky za právě provedený nákup.²⁰⁷ V případě, že kupující nebude schopen předmětnou účtenku doložit, přichází na řadu aplikace ustanovení čl. 36 Zákona o fiskalizaci, podle kterého „*The buyer and each receipt holder who does not keep the issued receipt after leaving the business premises, or does not show it at the request of an official, shall be fined not less than 200.00 nor more than 2,000.00 kunas (Article 26).*“ tedy, že kupující a každý držitel účtenky, který neuchovává vydanou účtenku poté co opustil obchodní prostory nebo který ji nepředloží na žádost inspektora finančního úřadu, bude potrestán pokutou v rozmezí od 200 do 2000 kun²⁰⁸. Pamatovat na uvedenou povinnost lze jistě doporučit mnoha tisícům Čechů, kteří každý rok chorvatská letoviska navštěvují a jistě dokážou vymyslet pro svoje ušetřené peníze lepší využití, než podporu veřejných rozpočtů Chorvatské republiky. Údajně ovšem výše zmíněná sankce není v Chorvatsku příliš využívána²⁰⁹.

Jako asi nejjednodušší způsob **motivace pozitivní** si lze představit snahu vysokých vládních činitelů, například ministra financí, vysvětlit široké veřejnosti resp. zákazníkům, proč je potřeba, aby účtenky od povinných subjektů vždy přebírali či

²⁰⁵ FISCALIZATION.HR. Fiscal law. *Fiscalization.hr* [online]. 2012 [cit. 2015-01-11]. Dostupné z: <http://www.fiscalization.hr/en/fiscal-law>

²⁰⁶ Tamtéž.

²⁰⁷ NOVALJA. Účtenky v Chorvatsku – nevyhazujte je!. *Novalja: cestovní kancelář* [online]. © 2006–2015 [cit. 2015-01-11]. Dostupné z: <http://www.novalja.cz/chorvatsko/informace-chorvatsko/o-chorvatsku/uctenky-v-chorvatsku/>

²⁰⁸ Pozn. kurz HRK vůči Kč se aktuálně pohybuje zhruba v rozmezí 3,5 až 4 Kč za 1 HRK.

²⁰⁹ HRDINKOVÁ. *Zasedání pracovního týmu pro daně a pojištění Rady hospodářské a sociální dohody ČR*. Ministerstvo financí, 2014. Dostupné z: www.mfcr.cz/assets/cs/media/Dane_Zapis_2014-09-09_RHSD.pdf

požadovali jejich vydání, a tedy se chovali, jako řádní a uvědomělí občané, beroucí veřejné rozpočty se vší vážností. Ačkoliv je podle mého názoru výše uvedená činnost vládních představitelů z principu velice důležitá, zároveň nepochybuji, že samotné vědomí zákazníků, o tom, že se chovají jako řádní občané, všechny lidi k vyžadování účtenek nepřesvědčí. Řadě obyčejných lidí je úplně jedno, co povídá ministr financí kdesi v Praze o uvědomění, když mají daleko větší starosti se sebou či svojí rodinou.

I proto se jeví jako vhodné hledat další možné způsoby pozitivní motivace k tomu, aby zákazníci vyžadovali účtenky. Takovým způsobem může být například tzv. účtenková loterie.

Uvedený institut účtenkové loterie v současné době funguje, či v nedávné minulosti fungoval, jako doplněk elektronické evidence tržeb, systému registračních pokladen či úplně nezávisle například v Chorvatsku v rámci tzv. národní kampaně a soutěže „BEZ RAČUNA SE NE RAČUNA“ neboli "IT DOESN'T COUNT WITHOUT THE RECEIPT"²¹⁰, na Slovensku v podobě tzv. „Národní bločkové loterie“²¹¹, v Portugalsku²¹², na Maltě, v Číně, v Gruzii²¹³, od dubna 2015 v Albánii²¹⁴ či dlouhodobě dokonce na Tchaj-wanu, kde s touto myšlenkou přišli poprvé už v roce 1951²¹⁵. Do budoucna tak rozhodně nelze vyloučit další šíření tohoto institutu.

Ačkoliv jednotlivé parametry účtenkových loterií se v každé z uvedených zemí přirozeně liší, základní podstata fungování je vždy stejná. Zákazník je motivován schovat si převzaté účtenky či dokonce vyžadovat jejich vydání v případech, kdy se

²¹⁰ FISCALIZATION.HR. NATIONAL CAMPAIGN AND PRIZE COMPETITION BEGINNING. *Fiscalization.hr* [online]. 2013 [cit. 2015-01-12]. Dostupné z: <http://www.fiscalization.hr/en/news/112-national-campaign-and-prize-competition-beginning>

²¹¹ NÁRODNÁ BLOČKOVÁ LOTÉRIA. Ako hrať lotériu. *Národná bločková lotéria* [online]. 2014 [cit. 2015-01-12]. Dostupné z: <https://narodnablockovaloteria.tipos.sk/sk/ako-hrat-loteriu>

²¹² ČESKÁ TELEVIZE. Češi zvažují účtenkovou loterii, slovenskou pokladnu však nenaplnila. *Elektronická evidence tržeb* [online]. 2015 [cit. 2015-01-17]. Dostupné z:

<http://www.elektronickaevideencetrzeb.cz/content/%C4%8De%C5%A1i-zva%C5%BEuj%C3%AD-%C3%BA%C4%8Dtenkovou-loterii-slovenskou-pokladnu-v%C5%A1ak-nenaplnila>

²¹³ INŠTITÚT FINANČNEJ POLITIKY. Bločková lotéria si na DPH zarobí štvornásobne (máj 2014). *Ministersvo financií Slovenskej republiky* [online]. 2014 [cit. 2015-01-17]. Dostupné z: http://www.finance.gov.sk/Components/CategoryDocuments/s_LoadDocument.aspx?categoryId=9633&documentId=11733

²¹⁴ BESAR, Likmeta. Albania Hopes New Lottery Will Curb Tax Cheats. *BalkanInsight* [online]. 2014 [cit. 2015-01-20]. Dostupné z: <http://www.balkaninsight.com/en/article/albania-to-launch-receipt-lottery>

²¹⁵ PRAVEC, Josef. Stát chystá účtenkovou loterii. *Ekonom* [online]. 2014 [cit. 2015-01-13]. Dostupné z: <http://ekonom.ihned.cz/c1-61921220-stat-chysta-uctenkovou-loterii>

povinný subjekt ke splnění své povinnosti nemá, a to v naději, že účtenka může představovat prostředek, jak dosáhnout v rámci losování na hodnotnou výhru.

O tom, zda bude v ČR v nejbližší době zavedena nějaká forma účtenková loterie, ještě není v současnosti definitivně rozhodnuto, a to ačkoliv má současná vláda Bohuslava Sobotky návrh takového opatření zakotven v koaliční smlouvě, uzavřené mezi ČSSD, hnutím ANO 2011 a KDU-ČSL na volební období 2013 – 2017, konkrétně v bodě 2.5.²¹⁶ Současný ministr financí totiž vždy považoval za prioritu zavedení samotné elektronické evidence tržeb a nikoliv účtenkové loterie, jak ostatně dokládají jeho slova vyřčená v pořadu Otázky Václava Moravce slova dne 2.2.2014 „*Já nemluví o účtenkové loterii. Já mluvím o těch terminálech, o vykazování tržeb, pokud bude účtenková loterie, může být, ale to není prioritou.*“²¹⁷ Tento postoj Ministerstva financí o několik měsíců později potvrdila i bývalá náměstkyně ministra financí pro daně Simona Hornochová, když na společné tiskové konferenci s Asociací malých a středních podniků a živnostníků, konané dne 16.12.2014 deklarovala, že: „*V tuto chvíli o pravidelné účtenkové loterii neuvažujeme. Jednorázově ji ale možná využijeme. Může být dobrým nástrojem, jak by se lidé při spuštění elektronické evidence tržeb mohli seznámit s celým systémem.*“²¹⁸ Karel Havlíček, předseda představenstva Asociace malých a středních podniků a živnostníků ČR, k tomu dodal, že: „*Stejně tak považujeme za dobrý výsledek našeho vyjednávání fakt, že se nebude aplikovat účtenková loterie.*“²¹⁹

Pravý důvod, proč ministerstvo financí aktuálně není největší zastáncem účtenkové loterie, lze pravděpodobně vyčíst ze staršího vyjádření Simony Hornochové „*Nejlepší zkušenosti s účtenkovou loterií bývají na začátku, kdy se lidé těší, že něco vyhrají. Když*

²¹⁶ VLÁDA ČR. Koaliční smlouva mezi ČSSD, hnutím ANO 2011 a KDU-ČSL na volební období 2013 - 2017. In: *Vláda České republiky* [online]. 2013 [cit. 2015-01-17]. Dostupné z: http://www.vlada.cz/assets/media-centrum/dulezite-dokumenty/koalicni_smlouva.pdf

²¹⁷ MINISTERSTVO FINANCÍ ČR. Ministr financí Andrej Babiš v Otázkách Václava Moravce dne 2.2.2014. *Ministerstvo financí České republiky* [online]. 2014 [cit. 2015-01-17]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/aktualne/v-mediich/2014/ministr-financi-andrej-babis-v-otazkach-16783>

²¹⁸ PROBYZNYS.INFO. Elektronická evidence tržeb se nejspíš vyhne mikropodnikatelům, loterie všem. *Elektronická evidence tržeb* [online]. 2014 [cit. 2015-01-17]. Dostupné z: <http://www.elektronickaevideencetrzeb.cz/content/elektronick%C3%A1-evidence-tr%C5%B8eb-se-nejsp%C3%AD%C5%A1-vyhne-mikropodnikatel%C5%AFm-loterie-v%C5%A1em>

²¹⁹ ASOCIACE MALÝCH A STŘEDNÍCH PODNIKŮ A ŽIVNOSTNÍKŮ ČR. Úspěch AMSP ČR: Elektronická evidence tržeb se vyhne mikropodnikatelům. Nebude ani účtenková loterie. *Asociace malých a středních podniků a živnostníků ČR* [online]. 2014 [cit. 2015-01-17]. Dostupné z: <http://www.amspace.cz/uspech-amspace-cr-elektronicka-evidence-trzeb-se-vyhne>

trvá déle, tak původní nadšení a spolu s tím i její účinnost klesá. Obrazně řečeno je to jakýsi cukr, který je daleko příjemnější než bič, třeba v podobě pokut, když nebudete mít účtenku. Loterii nejspíše zavedeme, Češi mají rádi různé hračky a jistě se v hojném počtu zapojí. Později ji bude možné vyhodnotit a operativně se rozhodnout, zda v ní pokračovat, či ne.²²⁰ Jako oporu pro takové tvrzení lze nejspíš použít výsledky fungování Národní bločkové loterie na Slovensku. Ta podle odborníků ze slovenského ministerstva financí dokáže zvýšit každý rok tamní výběr DPH o 7 až 8 milionů eur, což odpovídá částce, převyšují 200 milionů korun a zároveň 0,2 % částky, která se na Slovensku každý rok vybere na DPH. Celkové úniky na DPH na Slovensku však údajně představují 2,8 miliardy eur, tedy částku mnohonásobně vyšší.²²¹ O fungování slovenské účtenkové loterie blíže pojednává podkapitola 3.5.1.

Naopak mezi větší příznivce zavedení účtenkové loterie se řadí současný předseda vlády Bohuslav Sobotka, který se na sklonku roku 2014 vyjádřil ve smyslu, že: „Účtenková loterie je součástí vládního programu a sociální demokracie ji pokládá za velmi efektivní kontrolní opatření ze strany státu, protože by to mohlo vhodným způsobem doplnit systém elektronické evidence tržeb. Myslíme si, že by bylo dobře, aby účtenková loterie byla zavedena.“²²² Z pozdějších slov ministra financí „Pokud všechno bude fungovat, tak účtenkovou loterii uděláme. Ale na to dojde třeba až v roce 2018.“²²³, vyřčených pravděpodobně i v návaznosti na prohlášení předsedy vlády, nicméně vyplývá, že účtenková loterie by nakonec mohla být v ČR zavedena, a že se ministr rozhodně neřadí mezi její úplné odpůrce. Oproti zavedení samotné elektronické evidence tržeb by však pravděpodobně měla mít loterie několik let zpoždění. Zde je ovšem nutno vzít do úvahy i skutečnost, že příští řádné volby do Poslanecké sněmovny

²²⁰ MINISTERSTVO FINANCÍ ČR. Chorvatský recept na neplatiče daní. *Ministerstvo financí České republiky* [online]. 2014 [cit. 2015-01-17]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/aktualne/v-mediich/2014/chorvatsky-recept-na-neplatice-dani-17726>

²²¹ KUŠNÍROVÁ, Michaela. POHLED ZE SLOVENSKA: Díky účtenkové loterii získal stát jen drobné. *IDNES.cz: Ekonomika* [online]. 2015 [cit. 2015-01-17]. Dostupné z: http://ekonomika.idnes.cz/vysledek-uctenkove-loterie-na-slovensku-fp2-/eko-zahranicni.aspx?c=A150112_120758_eko-zahranicni_jav#utm_source=sph.idnes&utm_medium=richtext&utm_content=top6

²²² KOPECKÝ, Josef. Sobotka chce zavést účtenkovou loterii. I když o ni Babiš teď nestojí. *IDNES.cz: Zprávy* [online]. 2014 [cit. 2015-01-17]. Dostupné z: http://zpravy.idnes.cz/rozhovor-s-premierem-sobotkou-o-vlade-v-roce-2015-fre-/domaci.aspx?c=A141230_113115_domaci_kop

²²³ MINISTERSTVO FINANCÍ ČR. Rozhovor s ministrem financí v Právu dne 10.1.2015. *Ministerstvo financí České republiky* [online]. 2015 [cit. 2015-01-17]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/aktualne/v-mediich/2015/rozhovor-s-ministrem-financi-v-pravu-dne-20180>

Parlamentu České republiky by se měly konat již v roce 2017 a proto je otázkou, zda i nová vláda bude o zavedení účtenkové loterie stát.

Legislativní prostor pro pořádní účtenkové loterie tu ovšem již každopádně je nebo se s ním alespoň počítá, a to díky ustanovení § 35 Návrhu EET, kde se možná v duchu určitých rozporů ve Vládě neostře stanoví, že „Česká republika může pořádat účtenkovou loterii o věcné nebo peněžní ceny, které se lze zúčastnit pouze na základě zaslání účtenky nebo údaje povinně uváděného na účtence“. Spojení „účast na základě zaslání účtenek“ otevírá možnost pořádat účtenkové loterie po chorvatském vzoru, o kterém pojednává podkapitola 3.5.2. Spojení „na základě zaslání údaje povinně uváděného na účtence“ zase inklinuje ke slovenskému vzoru, o kterém pojednává podkapitola 3.5.1. Na jisto je ovšem postavena skutečnost, že pokud účtenková loterie nakonec bude pořádána, bude ji mít na starosti Ministerstvo financí, bude hrazena ze státního rozpočtu a nebude na ni dopadat zákon. č. 202/1990 Sb., o loteriích a jiných podobných hrách, díky čemuž nebude potřebovat zvláštní povolení podle uvedeného zákona.

3.5.1. Účtenková loterie na Slovensku

Národní bločková loterie, zavedená v rámci komplexního programu boje proti daňovým únikům, byla na Slovensku spuštěna v září roku 2013. Její fungování je obecně upraveno v ustanovení „§ 4a zák. č. 171/2005 Z.z., o hazardních hrách a o zmene a doplnení niektorých zákonov“ (dále jen „ZHH“) a detailněji pak v „Herním plánu Lotérie pokladničných dokladov“²²⁴ vydaným společností TIPOS, národná lotériová spoločnosť, a.s. (dále jen „TIPOS“). TIPOS je oprávněn provozovat bločkovou loterii na základě licence udělené mu Ministerstvem financí Slovenské republiky.

V souladu s ustanovením § 4a odst. odst. 3 ZHH může být los do bločkové loterie získán pouze na základě údajů z účtenky resp. bločku. Slosování národní bločkové loterie se pak podle pravidel stanovených v „Herním plánu“ může účastnit každá fyzická osoba, které již bylo osmnáct let, pokud má u sebe platnou účtenku pocházející z elektronické registrační pokladny. Účtenka resp. bloček musí být minimálně v hodnotě 1,- euro a v den slosování nesmí být starší než dva kalendářní měsíce.

²²⁴ TIPOS. HERNÝ PLÁN. *Národná bločková lotéria* [online]. 2014 [cit. 2015-01-18]. Dostupné z: <http://www.tipos.sk/Documents/HernyPlanNBL2014.pdf>

Platnost účtenky se posoudí podle toho, zda v souladu s ustanovením § 8 ZHH obsahuje daňový kód elektronické registrační pokladny (dále jen „DKP“), datum a čas vyhotovení pokladního dokladu, cenu, ochranný znak a další požadavky, se kterými ZHH počítá.

Splňuje-li osoba a její bloček výše uvedené podmínky a má-li osoba zájem se bločkové loterie zúčastnit, je potřeba splnit ještě poslední podmínkou, a to tzv. provedení registrace bločku resp. účtenky.

Registraci je možné provést hned několika způsoby:

- i. Na sběrných místech TIPOS lze vyplnit povinnými údaji z účtenky předem připravený tiket a následně tento tiket předat obsluze terminálu. Ta nechá obratem vyhotovit písemné potvrzení o registraci. Tento proces je nicméně zpoplatněn manipulačním poplatkem 0,20 eura.
- ii. Prostřednictvím internetové stránky www.narodnablockovaloteria.sk. Zde si musí uživatel nejprve zřídit svůj účet. Po jeho aktivaci a přihlášení lze pomocí údajů z účtenky resp. bločku (DKP, datum, čas, cena) bloček zaregistrovat. Tento způsob registrace je oproti způsobu uvedenému pod bodem i. bezplatný, což je jistě jeho předností.
- iii. Prostřednictvím stahovatelné aplikace pro chytré telefony a tablety. I tento způsob registrace je bezplatný.
- iv. Prostřednictvím textové zprávy SMS. Tento způsob registrace sledávám vzhledem k množství dat, které je potřeba do zprávy vypsát celkem nešťastným. I tento způsob registrace je bezplatný, mohou za něho však být účtovány poplatky zprostředkujícího operátora.
- v. Udělením souhlasu s registrací, ihned při nákupu zboží, u vybraných prodejců, kteří automaticky zaregistrují účtenku do loterie.

Jako potvrzení o registraci ve hře je následně vydán doklad v papírové či elektronické podobě, v závislosti na způsobu registrace. Podle informací dostupných z internetových stránek TIPOS lze každý bloček do loterie zaregistrovat pouze jednou, ve slovenských médiích se nicméně objevila i informace, podle které lze jednu účtenku zaregistrovat

dokonce třikrát, a to prostřednictvím kombinací registrace přes terminál, internet a textovou zprávu.²²⁵

Losování bločkové loterie probíhá každý týden zpravidla v pondělí. V souladu s Čl. 5 odst. 10 „Herního plánu“ si při každém losování sto výherců rovnoměrně rozdělí 10.000,- eur a jeden výherce získá jackpot. Jackpot odpovídá částce ve výši 70% součinu počtu zaregistrovaných dokladů a částky 0,01 euro. Výherce navíc jistě potěší, že výhry v bločkové loterii jsou osvobozeny od daně z příjmů. Další výhry lze ve slovenské bločkové loterii vyhrát i v tzv. TV ŠANCI. Má-li osoba zájem o to se TV ŠANCE zúčastnit, musí nejprve stejnými způsoby, které jsou výše popsány, svoji účtenku zaregistrovat. Po provedení registrace je nicméně ještě potřeba zaslat krátkou textovou se získaným registračním kódem na zvláštní telefonní číslo. V TV ŠANCI lze podle „Herního plánu“ vyhrát věcně, peněžní či kombinované výhry. Každý týden se navíc jeden soutěžící může účastnit televizního vysílání, v rámci kterého na něho čekají další atraktivní odměny.

Můj názor na fungování slovenské Národní bločkové loterie do dnešního dne je takový, že celkově nedokázala splnit velická očekávání do ní vkládaná. Na druhou stranu je však nutno vzít v úvahu, že samotná loterie je pouze jedním prvkem z celkového programu boje proti daňovým únikům slovenské vlády, a proto není příliš jednoduché a do jisté míry i vhodné, ji hodnotit odděleně od ostatních opatření.

I přes nesplnění původních očekávání, lze však jako klad rozhodně považovat skutečnost, že Národní bločková loterie si na sebe dokáže celkově vydělat. Počáteční náklady nutné ke spuštění loterie, jejímu chodu a marketingu podle údajů Inštitútu finančnej politiky při ministerstvu financí činili za rok 2013 1,6 mil. eur²²⁶. Náklady na vyplacení výher pak ve stejném roce činili 378 000,- eur. Pro rok 2014 se pak počítalo, že marketing a ostatní související náklady budou představovat částku ve výši 476 000,- eur a výhry částku ve výši 1,26 mil. eur.²²⁷ Oproti již zmíněnému ročnímu přínosu, ve

²²⁵ ČESKÁ TELEVIZE. Účtenková loterie na Slovensku má první vítěze, rozdělí si půl milionu. *Česká televize* [online]. 2013 [cit. 2015-01-18]. Dostupné z: <http://www.ceskatelevize.cz/ct24/ekonomika/244190-uctenkova-loterie-na-slovensku-ma-prvni-viteze-rozdeli-si-pul-milionu/>

²²⁶ Toto číslo nicméně zahrnuje i část nákladů za rok 2014.

²²⁷ INŠTITÚT FINANČNEJ POLITIKY. Bločková lotéria si na DPH zarobí štvornásobne (máj 2014). *Ministersvo financií Sloveskej republiky* [online]. 2014 [cit. 2015-01-17]. Dostupné z:

výši 7 až 8 milionů eur, na výběru DPH pak tedy celkové roční náklady související s loterií představují zhruba jednu čtvrtinu.

Zajímavým nápadem je podle mě i tzv. TV ŠANCE, která může pozitivně přispívat nejenom k propagaci Národní bločkové loterie, nýbrž i k propagaci samotného boje proti daňovým únikům.

V neposlední řadě je třeba upozornit ještě na jeden pozitivní následek zavedení bločkové loterie a tím je její schopnost zefektivnit daňové kontroly. Lidé na Slovensku totiž velmi často upozorňují příslušné úřady, že jim nejde bloček do loterie zaregistrovat. Do ledna 2015 tímto způsobem slovenská finanční správa obdržela více než 8000 podnětů, a právě ty ji mohou napovědět, na které konkrétní registrační pokladny je potřeba se blíže podívat.²²⁸

Jako rozhodující okolnost pro další vývoj bločkové loterie pak vidím skutečnost, že si na sebe, jak bylo uvedeno výše, dokáže sama vydělat. Pokud tomu tak bude i nadále, myslím si, že by její provoz měl být na Slovensku zachován. Přesto je třeba vzít v úvahu i statistiku vypovídající o klesajícím počtu zaregistrovaných bločků v průběhu času. Při rozjezdu bločkové loterie v září 2013 lidé zaregistrovali hned do prvního slosování více než 7 mil. účtenek. V průběhu roku 2014 se však počet účtenek zaregistrovaných do jednoho slosování ustálil na 3 mil.²²⁹ Celkově pak bylo na Slovensku v období od září 2013 do prosince 2014 zaregistrováno více než 100 milionů bločků.²³⁰

Osobně se domnívám, že pokud bude v budoucnu v ČR skutečně zavedena účtenková loterie, lze předpokládat, že Národní bločková loterie se pro ni může stát do jisté míry inspirací.

http://www.finance.gov.sk/Components/CategoryDocuments/s_LoadDocument.aspx?categoryId=9633&documentId=11733

²²⁸ KUŠŇIROVÁ, Michaela. POHLED ZE SLOVENSKA: Díky účtenkové loterii získal stát jen drobné. *IDNES.cz: Ekonomika* [online]. 2015 [cit. 2015-01-17]. Dostupné z: http://ekonomika.idnes.cz/vysledek-uctenkove-loterie-na-slovensku-fp2-/eko-zahranicni.aspx?c=A150112_120758_eko-zahranicni_jav#utm_source=sph.idnes&utm_medium=richtext&utm_content=top6

²²⁹ INŠTITÚT FINANČNEJ POLITIKY. Bločková lotéria si na DPH zarobí štvornásobne (máj 2014). *Ministersvo financií Sloveskej republiky* [online]. 2014 [cit. 2015-01-17]. Dostupné z: http://www.finance.gov.sk/Components/CategoryDocuments/s_LoadDocument.aspx?categoryId=9633&documentId=11733

²³⁰ TIPOS. TIPOS mimoriadne odmenil hráčku za 100-milióny registrovaný bloček. *Tipos* [online]. 2014 [cit. 2015-01-24]. Dostupné z: <http://www.tipos.sk/Default.aspx?CatID=101&PressID=424>

3.5.2. Účtenková loterie v dalších zemích

Jak už bylo zmíněno výše, zemí, ve které byla poprvé realizována myšlenka účtenkové loterie, se stal v roce 1951 Tchaj-wan. Jen Hsien-qun, ministr financí generalissima Čankajška, v uvedené době zavedl do praxe systém, v rámci kterého museli dodavatelé zboží a poskytovatelé služeb povinně vydávat zákazníkům účtenky.²³¹ Každá účtenka, na kterou byly nově kladeny sjednocené požadavky, obsahovala a dodnes obsahuje unikátní číslo, slosovatelné v loterii. Hned v prvním roce od zavedení tohoto systému došlo údajně ke zvýšení výběru DPH o 75 %, a to z 29 mil. taiwanských dolarů až na 51 mil. Uvedený systém je pak od roku 2000 resp. 2010²³², kdy došlo k plošnému rozšíření, napojen na online registrační pokladny.²³³ Na rozdíl od slovenské Národní bločkové loterie, kde je proces registrace účtenek v některých případech dokonce spojen se vznikem souvisejících nákladů²³⁴, není na Tchaj-wanu potřeba účtenky jakkoliv registrovat, což věřím, že může obyvatele ostrova výrazně motivovat k účasti v loterii a tedy i k vyžadování účtenek od povinných subjektů. Pravidla fungování Tchaj-wanské účtenkové loterie jsou v současnosti detailně upraveny v „Uniform Invoice Award Regulations“, právním předpisu tchaj-wanského ministerstva financí (dále jen „UIAR“) ²³⁵, který provádí čl. 58 „The Value-Added and Non-Value-Added Business Tax Act“²³⁶. Každé dva měsíce pak dochází v televizním slosování k oznámení šesti osmimístných vítězných čísel. Vlastníci účtenek mohou, podle shody čísel uvedených na účtenkách s čísly vylosovanými, získat v souladu s ustanovením Čl. 3 UIAR²³⁷ výhru

²³¹ THE CHINA POST. Daughter seeks to clear name of disgraced uniform invoice founder. *The China Post* [online]. 2011 [cit. 2015-01-18]. Dostupné z: <http://www.chinapost.com.tw/taiwan/national/national-news/2011/09/13/316494/Daughter-seeks.htm>

²³² JOUNG, Yuh-Jzer, Yen-Chung TSENG, Shih-Chao CHA, Nai-Wei LO, Gary CHUNG a Chun-Kun LIU. *Motivations, Deployment, and Assessment of Taiwan's e-Invoicing System: An overview*. Hawaii, 2014. Dostupné z: <http://ieeexplore.ieee.org/Xplore/home.jsp>

²³³ HNONLINE.SK. Bločková lotéria? Na Taiwane sa vydarila. *HNonline.sk* [online]. 2012 [cit. 2015-01-18]. Dostupné z: <http://hn.hnonline.sk/ekonomika-a-firmy-117/blockova-loteria-na-taiwane-sa-vydarila-531604>

²³⁴ Viz podkapitola 3.5.1.

²³⁵ LAWS AND REGULATIONS DATABASES OF THE REPUBLIC OF CHINA. Uniform Invoice Award Regulations. *Laws & Regulations Database of The Republic of China* [online]. 2013 [cit. 2015-01-18]. Dostupné z: <http://law.moj.gov.tw/eng/LawClass/LawAll.aspx?PCode=G0340083>

²³⁶ LAWS AND REGULATIONS DATABASES OF THE REPUBLIC OF CHINA. Value-added and Non-value-added Business Tax Act. *Laws & Regulations Database of The Republic of China* [online]. 2014 [cit. 2015-01-18]. Dostupné z: <http://law.moj.gov.tw/Eng/LawClass/LawAll.aspx?PCode=G0340080>

²³⁷ LAWS AND REGULATIONS DATABASES OF THE REPUBLIC OF CHINA. Uniform Invoice Award Regulations. *Laws & Regulations Database of The Republic of China* [online]. 2013 [cit. 2015-01-18]. Dostupné z: <http://law.moj.gov.tw/eng/LawClass/LawAll.aspx?PCode=G0340083>

ve výši od 200 až do 10 mil. taiwanských dolarů. Hlavní výhra představuje více jak dvěstěnásobek tamější průměrné měsíční mzdy.²³⁸

Pokud jde o náklady na zajištění fungování loterie, v souladu s Čl. 16 UIAR platí, že: „*Three percent (3%) of the annual business tax revenue will be set aside to cover cash awards for winning numbers, expenses for various promotion, data investigation and verification, and rewards for informants and law enforcement agencies as well as fees for sale of uniform invoices and expenditures of the designated unit.*“ tedy zjednodušeně, že 3% z ročního výnosu DPH jsou vyčleněny na pokrytí výher, nákladů na propagaci, šetření a ověřování dat, odměny pro informátory a donucovací orgány, poplatky za prodej jednotných účtenek a výdaje orgánu zřízeného ministerstvem financí k realizaci UIAR. Není pochyb o tom, že 3 % z ročního výnosu DPH představují velmi vysokou částku, v ČR by se v podstatě jednalo o více než 9 miliard korun.²³⁹ I náklady na provozování slovenské Národní bločkové loterie, oficiálně uváděné ve výši do dvou milionů eur ročně²⁴⁰ jsou v porovnání s uvedenými 3 % zanedbatelné. Na druhou stranu, podle dostupných informací, je současná podoba loterie na Tchaj-wanu velice populární.

Další zemí, kde je v současné době provozována účtenková loterie, je již několikrát zmiňované Chorvatsko. Účtenková loterie zde byla spuštěna, jako součást celonárodní televizní a rádiové kampaně „BEZ RAČUNA SE NE RAČUNA“ neboli "IT DOESN'T COUNT WITHOUT THE RECEIPT"²⁴¹, jak již bylo výše jednou uvedeno. Hlavním smyslem uvedené kampaně je vysvětlit chorvatským občanům, proč je tolik důležité brát si v obchodech účtenky, a že jedinečně tak lze zaručit, že jejich těžce vydělané peníze

²³⁸ INŠTITÚT FINANČNEJ POLITIKY. Bločková lotéria si na DPH zarobí štvornásobne (máj 2014). *Ministersvo financii Sloveskej republiky* [online]. 2014 [cit. 2015-01-17]. Dostupné z: http://www.finance.gov.sk/Components/CategoryDocuments/s_LoadDocument.aspx?categoryId=9633&documentId=11733

²³⁹ LEŽATKA, Radek. V roce 2014 tvořili celostátní příjmy na DPH 322,88 miliard korun. Viz Schodek státního rozpočtu za rok 2014 je o 34 mld. nižší než plánovaný. *Ministerstvo financí České republiky* [online]. 2015 [cit. 2015-01-19]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2015/pokladni-plneni-statniho-rozpocetu-cr-20131>

²⁴⁰ Viz podkapitola 3.5.1.

²⁴¹ FISCALIZATION.HR. NATIONAL CAMPAIGN AND PRIZE COMPETITION BEGINNING. *Fiscalization.hr* [online]. 2013 [cit. 2015-01-12]. Dostupné z: <http://www.fiscalization.hr/en/news/112-national-campaign-and-prize-competition-beginning>

skončí ve státním rozpočtu. K dosažení tohoto cíle bylo natočeno a zveřejněno hned několik vzdělávacích a informačních videí.²⁴²

Samotná loterie probíhala v Chorvatsku v několika kolech, přičemž první kolo proběhlo již 31.3.2013. Osoby, které se chtěly loterie účastnit, musely nejprve nasbírat 20 různých účtenek, které poté odeslaly spolu se svými kontaktními údaji do sídla chorvatské loterie, v obálce nadepsané heslem „BEZ RAČUNA SE NE RAČUNA“. Vylosovány byly celkem tři osoby, které jako výhru obdržely 10.000, 20.000 a 30.000 kun uložených na předplacených kartách. Sponzorem loterie je chorvatské ministerstvo financí, které do prvního ročníku poskytlo částku ve výši 180.000 kun, tedy asi 24.000,00 euro. Do určité míry je nejspíše spekulativní, vzhledem k odlišnostem od tchaj-wanského a slovenského modelu, zda se v případě Chorvatska jedná o loterii v pravém slova smyslu nebo spíš o specifický typ soutěže. Nicméně s přihlédnutím k jejímu pravému smyslu, za který lze jistě považovat zefektivnění systému elektronické evidence tržeb, seznámení veřejnosti s danou problematikou a celkové zvýšení popularity boje proti daňovým únikům, ji budu pro účely této práce považovat za loterii.

V období od 1. srpna 2014 do 25. dubna 2015 proběhl již druhý ročník chorvatské účtenkové loterie, který se tentokrát skládal ze tří kol. Základní pravidlo, nasbírat a zaslat 20 různých účtenek, zůstalo nezměněno. Na druhou stranu však došlo k významnému navýšení cenového fondu, když tři výherci tentokrát obdrží předplacené karty v hodnotách 20.000, 40.000, a 100.000 kun. Celkový rozpočet druhého ročníku loterie tak činil 480.000 kun.

V současnosti probíhá již třetí ročník soutěže, která se ovšem nově jmenuje „TRAŽI RAČUNE I ULOVI KUNE!“. Čtyři kola třetího ročníku běží od 1.8.2015 do 12.4.2016. Detailní úpravu druhého ročníku loterie, bylo možné nalézt v dokumentu „PRAVILA NAGRADNE IGRE „TRAŽI RAČUNE I ULOVI KUNE!“²⁴³ I tentokrát je potřeba nasbírat a zaslat dvacet rozdílných účtenek. V rámci prvního kola bylo soutěžícími

²⁴² YOUTUBE.COM. Fiskalizacija: Uzmite račun. Bez računa se ne računa. YouTube [online]. 2013 [cit. 2015-01-19]. Dostupné z: <https://www.youtube.com/watch?v=d-FQsr1oiMs>

²⁴³ HRVATSKA LUTRIJA D.O.O. PRAVILA NAGRADNE IGRE „TRAŽI RAČUNE I ULOVI KUNE!“. *Hrvatska Lutrija* [online]. 2015 [cit. 2015-12-21]. Dostupné z: <https://www.lutrija.hr/cms/fgs.axd?id=81380>

odesláno více než osmdesát tisíc obálek obsahující požadované účtenky.²⁴⁴ Celkový rozpočet třetí ročníku činí 390.000 kun.

Jak lze pozorovat na jednotlivých úpravách účtenkových loterií organizovaných na Slovensku, Tchaj-wanu a v Chorvatsku k danému institutu lze přistoupit, přestože mají všechny tři loterie mnoho společného, různým způsobem. Účel jejich provozování, tedy bojovat proti daňovým únikům, je vždy stejný, tak jako skutečnost, že jsou doplňkem systému evidence tržeb jednotlivých zemí. Konkrétní parametry se však liší. Zatímco v Chorvatsku proběhnou za rok třeba jen tři slosování, na Tchaj-wanu už je to šest a na Slovensku více než padesát. V oblasti této problematiky zastávám názor, že tři slosování za rok není příliš mnoho. Stejně tak počet výherců je značně odlišný. V Chorvatsku to dříve byli tři na každé kolo, v současnosti již sedm, na Slovensku sto jedna na každý týden a na Tchaj-wanu je počet v podstatě neomezen, když závisí pouze na náhodě. Dalším významným rozdílem je způsob registrace do soutěže. Na Tchaj-wanu nic takového není potřeba, když k výhře je dostačující samotné držení účtenky. Tento způsob osobně považuji pro hráče za nejlákavější. Na Slovensku je sice potřeba účtenku nejdříve zaregistrovat, nicméně lze tak alespoň učinit prostřednictvím moderních technologií, a to mnoha různými způsoby, což je určitě třeba ocenit. Jako nejnešťastnější potom shledávám způsob registrace do soutěže aplikovaný v Chorvatsku, kde je v podstatě potřeba nechat odeslat klasický dopis. Měřítkem, které si zaslouží pozornost, jsou i celkové náklady na provoz loterie. Zde se zcela nejvýrazněji od zbylých dvou úprav odlišuje loterie Tchaj-wanská, se svými třemi procenty z vybraného DPH. Na Slovenské bločkové loterii na druhou stranu vidím jako pozitivum skutečnost, že si na sebe dokáže sama vydělat, ačkoliv možná ne tolik, jak si někteří původně představovali.

Celkově shrnuto, pokud bych měl odpovědět na otázku, zda by se v České republice měla zavést nějaká podoba účtenková loterie, moje odpověď by byla kladná. Osobně se totiž domnívám, že tato forma pozitivní motivace je hned z několika důvodů užitečnější, než motivace negativní, v podobě pokut pro zákazníky, kteří si účtenku od povinného subjektu nevezmou. Samozřejmě není těžké, nechat se inspirovat po vzoru Chorvatska

²⁴⁴ HRTNASLOVNICA. 'Bez računa se ne računa' - građani poslali 87 vreća računa. *HRT Naslovnica* [online]. 2015 [cit. 2015-12-21]. Dostupné z: <http://www.hrt.hr/302157/vijesti/bez-racuna-se-ne-racuna-graani-poslali-87-vreca-racuna>

jeho ustanovením čl. 36 Zákona o fiskalizaci²⁴⁵. Problém je však v kontrole a vynucování takové povinnosti. Takové úkony prostě není reálně možné efektivně provádět jinak, než prostřednictvím tisíců inspektorů v civilním oblečení, kteří budou číhat na potenciální pachatele před provozovny po celé republice. Uvedený postup by však byl nejenom velmi drahý, ale jistě by vyvolal i vlnu odporu proti zavádění praktik ve smyslu policejního státu.

Perzekuce obyvatelstva prostřednictvím pokut navíc nemá naději získat zákazníka v boji proti daňovým únikům na stranu státu. Lidé podle mého názoru už jen z principu, tak jako vždy, budou mít chuť porušovat pravidla, která se jim nelíbí. Loterie na druhou stranu by však takovou naději mít mohla, lidé by mohli snáz chápat, že vyžadovat účtenky, je v zájmu obecného blaha, když jim navíc takové jejich jednání může něco přinést, i když jen potenciálně, do vlastní kapsy. A jak už jsem výše uvedl, na loterii nelze pohlížet zcela samostatně, ale je potřeba ji chápat v souvislosti s dalšími opatřeními. Dobře vedená marketingová kampaň by proto mohla vnášet dobré světlo obecně, na celý boj státu proti daňovým únikům.

Pokud jde o konkrétní formu účtenkové loterie v ČR, podle vyjádření pracovníků Ministerstva financí z poslední doby, vyjadřujících se ve smyslu, že jestliže u nás nakonec účtenková loterie zavedena bude, nebude její forma nejspíše pravidelná, lze očekávat, že inspirací pro naši úpravu se stane, tak jako v případě elektronické evidence tržeb, chorvatský model. Na něm bych určitě ocenil, že loterie je součástí celonárodní kampaně přinášející osvětu v oblasti elektronické evidence tržeb a boje proti daňovým únikům obecně. Na druhou stranu si říkám, zda není škoda nevyužít i data a zkušenosti ze zbylých dvou uvedených zemí. Na slovenském modelu je vidět, že i přes nesplnění všech očekávání, je provozování bločkové loterie ziskové a každý rok, kromě jiných pozitivních efektů, přinese do veřejného rozpočtu řekněme 150 mil Kč. Vzhledem ke dvojnásobnému počtu obyvatel ČR však není nereálné u nás předpokládat zisk přes 200 mil. Kč. Za uvedenou sumu lze teoreticky postavit například kilometr dálnice.²⁴⁶ Proč se

²⁴⁵ „The buyer and each receipt holder who does not keep the issued receipt after leaving the business premises, or does not show it at the request of an official, shall be fined not less than 200.00 nor more than 2,000.00 kunas (Article 26).“

²⁴⁶ LIDOVKY.CZ. Kolik stojí kilometr dálnice? Podle nového ceníku vyjde na 126 milionů. Lidovky.cz [online]. 2013 [cit. 2015-01-24]. Dostupné z: http://byznys.lidovky.cz/kolik-stoji-kilometr-dalnice-podle-noveho-ceniku-vyjde-na-126-milionu-113-/doprava.aspx?c=A130320_205158_ln-doprava_mev

tedy na uvedené peníze nepokusit dosáhnout, zvlášť když takový postup může prostřednictvím podnětů od obyvatel zároveň pomoci zvýšit efektivitu daňových kontrol?

Na tchaj-vanském modelu je inspirující myšlenka, že by účtenky nebylo potřeba do loterie jakkoliv registrovat. Obyvatelům by pak odpadla veškerá administrativa s registrací spojená a všechny účtenky vydané za předmětné časové období, řekněme dva měsíce, by se automaticky účastnily losování. Kdokoliv by tak mohl vyhrát a jedině, co by pro danou věc musel udělat, by bylo vzít si od povinného subjektu účtenku, vydanou v rámci systému elektronické evidence tržeb a obsahující potvrzující kód. A právě všechny potvrzující kódy uložené v systému finanční správy bych nechal losovat. Vzhledem k obrovskému množství potvrzovacích kódů lze očekávat, že většina účtenek obsahujících kódy výherní by již byla dávno vyhozena někde v koši. Výhry, které by si do třiceti dní nikdo nevyzvedl, bych proto za účelem zatraktivnění loterie nechal převést do losování na další měsíc. Za stejným účelem je možné zavést pravidlo, že na hlavní výhru by se losovalo více potvrzovacích kódů, řekněme třeba deset²⁴⁷, přičemž výherní jistina by se poměrně dělila mezi držitele účtenek s vylosovanými potvrzovacími kódy. Jako garanci, že bude celá vyčleněná výherní jistina nakonec plně rozdělena, bych v období Vánoc, kdy tržby povinných subjektů rostou do závratných výšin, nechal provést speciální losování s odlišnými pravidly, inspirované Slovenským modelem. V rámci tohoto vánočního losování by se loterie zúčastnily pouze účtenky, o kterých si zákazník v předmětném období pomocí webové aplikace ověřil, že jejich údaje jsou uloženy v datovém centru elektronické evidence tržeb.

Pro úplnost si dovolím uvést i několik málo informací ohledně účtenkových loterií fungujících v jiných zemích. V Portugalsku byla účtenková loterie zavedena v dubnu roku 2014. Obyvatelé v ní mohli během dvanácti měsíců vyhrát celkem 60 luxusních aut v hodnotě 10 miliónů eur.²⁴⁸ Každý člověk se však nejprve musel zaregistrovat na finančním úřadě, kde obdržel svůj unikátní identifikační kód. S tímto kódem se hráč prokazoval při svých nákupech. Za každých 10 utracených eur získal hráč jeden los do

²⁴⁷ Uvedené číslo by se odvozovalo od celkového počtu potvrzovacích kódů vydaných za předmětné období.

²⁴⁸ ALMEIDA, Henrique. Luxury Cars as Lottery Prizes to Help Portugal Fight Tax Dodgers. *Bloomberg* [online]. 2014 [cit. 2015-01-24]. Dostupné z: <http://www.bloomberg.com/news/2014-02-13/luxury-cars-as-lottery-prizes-to-help-portugal-fight-tax-dodgers.html>

loterie, která se konala každý týden. Dvakrát za rok se pak konalo zvláštní losování, kterého se účastnily všechny losy vydané za poslední půlrok.²⁴⁹

Na Maltě funguje účtenková loterie už více než deset let. Podobně jako v Chorvatsku je i zde potřeba se k účasti zaregistrovat prostřednictvím zaslání účtenek na Public Lotto Department. Na zadní straně každé účtenky pak musí být vypsány identifikační údaje majitele tedy jméno, příjmení, identifikační číslo občanského průkazu a číslo telefonní.²⁵⁰ Losování se zde koná jednou za měsíc, přičemž výše výhry se pohybuje přibližně v rozmezí od 233 do 11.000 eur v závislosti na zaplacené DPH, což představuje desetinásobek průměrné měsíční mzdy. Zajímavostí je, že namísto počítání účtenek, se zde jejich měsíční počet dříve evidoval jejich vážením.²⁵¹

Již v roce 1989 oznámila čínská centrální vláda, že za účelem zlepšení výběru daní vyzkouší experiment v podobě účtenkové loterie. Přípravy nakonec zabraly celých deset let. V roce 1998 pak byla loterie poprvé spuštěna ve městě Haikou v provincii Hainan. V roce 2002 byla loterie testována již ve více než 12% všech finančních úřadů v zemi. Z počátku se loterie týkala pouze oblasti stravování, postupem času se však rozšiřovala i do dalších oblastí služeb, například do kosmetických salónů a realitních kanceláří.²⁵² I v Číně, tak jako v mnoha jiných zemích, je loterie navázána na systém registračních pokladen, které mohou vládní úředníci pravidelně kontrolovat za účelem zjištění skutečných tržeb.²⁵³ Do těchto pokladen si pak musí povinné subjekty kupovat vládou vydané účtenky zde nazývané, jako tzv. „fapiao“. Na mnoha „fapiao“ lze pak v pravém horním rohu nalézt stírací pole. Po setření pole se většinou objeví v čínštině napsané slovo „děkuji“ nicméně s trochou štěstí lze nalézt i číslovky představující výhru, která

²⁴⁹ INŠTITÚT FINANČNEJ POLITIKY. Bločková lotéria si na DPH zarobí štvornásobne (máj 2014). *Ministersvo financií Slovenskej republiky* [online]. 2014 [cit. 2015-01-17]. Dostupné z: http://www.finance.gov.sk/Components/CategoryDocuments/s_LoadDocument.aspx?categoryId=9633&documentId=11733

²⁵⁰ DEPARTMENT OF PUBLIC LOTTO MALTA. VAT Lottery Results. *Gov.mt* [online]. 2014 [cit. 2015-01-24]. Dostupné z: <https://www.gov.mt/en/Government/DOI/Documents/VAT%20Results/2014%20VAT%20Results/Dec%202014%20VAT%20Results.pdf>

²⁵¹ SANSONE, Kurt. More than 1,500kg of VAT receipts in lottery bid. *Business times* [online]. 2001 [cit. 2015-01-24]. Dostupné z: <http://www.businesstoday.com.mt/2001/0718/top1.html>

²⁵² WAN, Junmin. The incentive to declare taxes and tax revenue: The lottery receipt experiment in China. *University of Washington*. [online]. 2006 [cit. 2015-01-24] Dostupné z: <https://faculty.washington.edu/karyiu/confer/beijing06/papers/wan.pdf>

²⁵³ LOGAN, David. China's New Weapon Against Tax Cheats. *THE DIPLOMAT* [online]. 2013 [cit. 2015-02-03]. Dostupné z: <http://thediplomat.com/2013/07/chinas-new-weapon-against-tax-cheats/>

se může pohybovat v rozmezí od 5 do 50000 jüanů²⁵⁴, což může představovat až čtrnáctinásobek tamější průměrné měsíční mzdy.

Zajímavostí je, že v Číně se stal uvedený fapiao – systém pro povinné subjekty na tolik nepohodlným, že mnohdy dokonce nabízí zákazníkům zdarma nápoje, dezerty či slevu z celkové útraty, pokud nebudou trvat na vydání „fapiao“.

Podle zprávy čínských úřadů zabývajících se daňovou problematikou z roku 2002 došlo údajně v oblastech, kde probíhalo testování účtenkové loterie, v důsledku jejího zavedení, v období od 1.1.2002 do 30.6.2002, ke zvýšení daňových příjmů o 900 mil. jüanů, přičemž celková částka vyplacená na výhry představovala 30 mil. jüanů. Poměr prostředků určených na vyplácení výher ke zvýšení výběru daní tak odpovídal 1:30. Vhodné je jistě zmínit i závěry studie z roku 2010, která zkoumala vliv čínské experimentální účtenkové loterie na výběr daně z prodeje. Během šesti let podle nich údajně došlo ve třiceti sedmi oblastech Pekingu a Tchien-t'inu, kde byla loterie testována, ke zvýšení výběru daně z prodeje o více než 17 %, což jistě představuje oproti oblastem, kde loterie testována nebyla významný nárůst.²⁵⁵



Příloha 2: Výherní „fapiao“

²⁵⁴ V přepočtu se jedná přibližně o 20 až 200.000,- Kč.

²⁵⁵ WAN, Junmin. *The incentive to declare taxes and tax revenue: The lottery receipt experiment in China*. Osaka, 2010. Osaka university.

Závěr

Smyslem této práce bylo popsat a provést analýzu nových administrativních povinností daňových subjektů v oblasti daně z přidané hodnoty. V současnosti již existuje v oblasti této nepřímé daně, která je pro Českou republiku jedna z nejvýznamnějších, řada administrativních povinností. O těchto stávajících povinnostech, jejichž úkolem je zabezpečit řádný výběr daní, toho ovšem již bylo v minulosti napsáno mnoho. Z tohoto důvodu jsem se v rámci své práce rozhodl zaměřit na dvě zcela nová opatření, která se v posledních měsících stala mediálním fenoménem, a jejichž úkolem je vhodně doplnit administrativní povinnosti stávající, a to tak, aby došlo k minimalizaci daňových úniků při pokud možno co nejmenší administrativní zátěži pro daňové subjekty. Těmito opatřeními jsou kontrolní hlášení a elektronická evidence tržeb.

Ještě předtím, než jsem ovšem mohl přejít k samotné analýze uvedených dvou institutů, považoval jsem za nutné, alespoň stručně přiblížit některé základní pojmy z dané oblasti. V první obecné části práce tak lze nalézt odpověď na otázku co je to daň z přidané hodnoty, kdo jsou to daňové subjekty a jaké mají v současnosti administrativní povinnosti v oblasti DPH.

Ve druhé kapitole jsem věnoval veškerou pozornost institutu kontrolního hlášení. Důvodová zpráva o tomto institutu hovoří, jako o efektivním prostředku detekce daňových úniků a podvodů. Abych se přiblížil nalezení odpovědi na otázku, zda tomu tak skutečně je, rozhodl jsem se vedle jednotlivých ustanovení u nás dnes již účinné zákonné úpravy věnovat prostor i samotným únikům, proti kterým administrativní povinnost podávat kontrolní hlášení míří. Karuselové podvody jsou v současnosti značným problémem v celé Evropské unii, přičemž stávající nástroje, které má správce daně k dispozici, evidentně nepostačují k jejich efektivnímu potlačování. U karuselových podvodů navíc nejde o to, že by je někdo páchal s odůvodněním, že je u nás příliš vysoká daňová zátěž, zde totiž hovoříme o úmyslném okrádání státu páchaném organizovanými zločineckými skupinami v rozsahu stovek milionů či spíše několika miliard korun ročně. A mohou tedy být tyto podvody potlačeny prostřednictvím automatického párování údajů o plněních obsažených v kontrolních hlášeních dodavatelů a objednatelů zboží a služeb? Podíváme-li se na výsledky

dosažené na Slovensku, pro něž se stala základem, s výjimkou koncepce sankcí, v podstatě stejná právní úprava jako u nás, pak musíme konstatovat, že automatické generování nesrovnalostí resp. institut „kontrolního výkazu“ opravdu funguje. Jestli se ovšem vládě v souvislosti s kontrolním hlášením něco nepovedlo, pak je to koncepce sankcí. Uvedený názor ostatně dokládá i záměr ministerstva financí sankce změkčit, prezentovaný ještě předtím, než vůbec někdo mohl stihnout kontrolní hlášení podat.

Konečně ve třetí kapitole jsem se věnoval institutu elektronické evidence tržeb, tedy v podstatě systému, který odstraňuje prodlevu mezi evidováním tržby daňovým subjektem a jejím vykazováním finanční správě, od něhož si vláda slibuje zlepšení výběru daní a narovnání tržního prostředí. Podstata tohoto systému je založena na povinnostech zaslat správci daně datovou zprávou v reálném čase údaje o evidované tržbě a vystavit zákazníkovi účtenku obsahující unikátní fiskální identifikační kód. Zasílání datových zpráv v reálném čase je přitom zásadním rozdílem oproti tzv. první generaci evidence tržeb založené na tzv. registračních pokladnách s fiskální pamětí, která dodnes funguje například na Slovensku. V této souvislosti musím konstatovat, že elektronická evidence tržeb má proti evidenci registračními pokladnami řadu nesporných výhod například v podobně nemožnosti provádět machinace s daty či lepšího cílení daňových kontrol. Elektronická evidence tržeb je ovšem institutem, který primárně míří na úplně jiný typ daňových úniků, než kontrolní hlášení. Jeho úkolem je především potlačovat drobné úniky v oblasti pohostinství, hoteliérství a maloobchodu, přičemž později se počítá se zavedením tohoto institutu i celoplošně. Uvedený systém přitom není novým vynálezem objeveným v ČR, nýbrž institutem převzatým z Chorvatska, kde se tržby elektronicky evidují již od roku 2013. Při bližším porovnání navrhované úpravy v ČR a stávající úpravy v Chorvatsku jsem zjistil, že rozdíly lze nalézt především v úpravě sankcí, které jsou u nás výrazně mírnější a také v modelu zjednodušeného režimu, který v Chorvatsku funguje off-line. Pokud jde o chorvatské sankce, za pozornost rozhodně stojí i skutečnost, že v Chorvatsku mají zákazníci na rozdíl do naší úpravy povinnost účtenku převzít a dokonce jim za nepřevzetí hrozí nepříjemná pokuta. U nás se naštěstí zákonodárce touto cestou nevydal, když pravděpodobně plánuje zákazníky motivovat k přebírání účtenek pozitivní cestou prostřednictvím účtenkové loterie, tedy institutu, který se poprvé objevil na Tchaj-wanu. U nás vybraná účtenková loterie může mít ve finále mnoho podob. Například se může

blížit slovenské Národní bločkové loterii, ve které se losují každý týden zaregistrované účtenky a rozdělují 10.000,- EUR plus jackpot, či být podobná chorvatskému systému založenému na občasném zasílání účtenek v obálkách. Zajímavá je bezesporu i čínská obdoba loterie založená na vládou vydávaných účtenkách obsahujících stírací pole.

Jak v případě kontrolního hlášení, tak v případě elektronické evidence tržeb dojde nepochybně ke zvýšení administrativy a nákladů daňových subjektů, přičemž chápu, že řada poctivých plátců DPH si již dnes myslí, že jim stát hází klacky pod nohy. Na druhou stranu si myslím, že oba tyto instituty jsou v obecné rovině nastaveny tak, že v případě, že bude správce daně nově získávané informace řádně využívat, mohou pozitivní efekty v podobě potírání daňových podvodů a narovnání tržního prostředí převážit negativa, samozřejmě pouze za předpokladu, že uvedené instituty nezruší Ústavní soud.

Seznam zkratek

Analýza MF	Analýza evidence tržeb elektronickými prostředky z ledna 2015
ČR	Česká republika
DKP	Daňový kód elektronické registrační pokladny
DŘ	Zák. č. 280/2009 Sb., daňový řád
EU	Evropská unie
Návrh EET	Návrh zákona o evidenci tržeb
NOZ	Zák. č. 89/2012 Sb., občanský zákoník
SDEU	Soudní dvůr Evropské unie
SMĚRNICE	SMĚRNICE RADY 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006, o společném systému daně z přidané hodnoty
TIPOS	TIPOS, národní lotéřiová společnost, a.s.
UIAR	Uniform Invoice Award Regulations
ZDPH	Zák. č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty
ZHH	Zák. č. 171/2005 Z.z., o hazardních hrách a o změně a doplnění některých zákonů
Zpráva RIA	Závěrečné zpráva hodnocení dopadů regulace (RIA) - návrh zákona o evidenci tržeb
ZzDPH	Zák. č. 222/2004 Z.z., o dani z přidané hodnoty

Seznam příloh

Příloha 1: Karuselový podvod	31
Příloha 2: Výherní „fapiao“	107
Příloha 3: Vzor formuláře kontrolního hlášení	113
Příloha 4: Vzor formuláře „Kontrolního výkazu“	114

Příloha 3: Vzor formuláře kontrolního hlášení

Příloha 4: Vzor formuláře „Kontrolního výkazu“

Zdroje

Odborná literatura:

BAKEŠ, Milan. *Finanční právo*. 6. upr. vyd. V Praze: C.H. Beck, 2012, Právnické učebnice. ISBN 978-80-7400-440-7 či HENDRYCH, Dušan. *Právnický slovník*. 3., podstatně rozš. vyd. V Praze: C.H. Beck, 2009, Beckovy odborné slovníky. ISBN 978-80-7400-059-1.

BAXA, Josef, Ondřej DRÁB, Lenka KAINOVÁ, Petr LAVICKÝ, Alena SCHILLEROVÁ, Karel ŠIMEK a Marie ŽIŠKOVÁ. *Daňový řád: komentář*. Vyd. 1. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011. Komentáře Wolters Kluwer. ISBN 9788073575649.

DRÁBOVÁ, Milena, Olga HOLUBOVÁ a Milan TOMÍČEK. *Zákon o dani z přidané hodnoty: komentář*. 4., aktualiz. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011. Komentáře (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7357-657-8.

GALOČÍK, Svatopluk a Oto PAIKERT. *DPH 2013: výklad s příklady*. 9. Vyd. Praha: Grada Publishing, 2013. ISBN 978-80-247-4626-5.

GALOČÍK, Svatopluk a Oto PAIKERT. *DPH 2015: výklad s příklady*. 11. vyd. Praha: Grada Publishing, 2015. Účetnictví a daně (Grada). ISBN 9788024755007.

PITNER, Ladislav a Václav BENDA. *Daň z přidané hodnoty s komentářem: podle právního stavu k 1.5.2013*. Olomouc: ANAG, 2013, Daně (ANAG). ISBN 978-80-7263-812-3.

Soudní rozhodnutí:

Rozsudek Krajského soudu v Praze č.j. 45 Af 13/2012 – 44 ze dne 11.9.2012

Rozsudek NSS č.j. 9 Afs 72/2009 – 180 ze dne 18. 3. 2010

Rozsudek NSS č.j. 9 Afs 44/2011 – 343 ze dne 15. 12. 2011

Rozsudek SDEU ve věci C-566/07 Staatssecretaris van Financiën proti Stadeco BV ze dne 18. června 2009

Rozsudek SDEU ve spojené věci C-439/04 a C-440/04 Axel Kittel proti Belgickému státu, Belgický stát proti Recolta Recycling SPRL ze dne 6. července 2006

Rozsudek SDEU ve spojené věci C-354/03, C-355/03, C-484/03 Optigen a další proti Commissioners of Customs & Excise ze dne 12. ledna 2006

Rozsudek SDEU ve věci C-223/03 University of Huddersfield Higher Education Corporation proti Commissioners of Customs & Excise ze dne 21. února 2006

Rozsudek SDEU ve věci C-255/02 Halifax a další proti Commissioners of Customs & Excise ze dne 21. února 2006

Rozsudek SDEU ve věci C-438/09 Bogusław Juliusz Dankowski proti Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi ze dne 22 prosince 2010

Internetové zdroje:

ALMEIDA, Henrique. Luxury Cars as Lottery Prizes to Help Portugal Fight Tax Dodgers. *Bloomberg* [online]. 2014 [cit. 2015-01-24]. Dostupné z: <http://www.bloomberg.com/news/2014-02-13/luxury-cars-as-lottery-prizes-to-help-portugal-fight-tax-dodgers.html>

ASOCIACE MALÝCH A STŘEDNÍCH PODNIKŮ A ŽIVNOSTNÍKŮ ČR. Úspěch AMSP ČR: Elektronická evidence tržeb se vyhne mikropodnikatelům. Nebude ani účtenková loterie. *Asociace malých a středních podniků a živnostníků ČR* [online]. 2014 [cit. 2015-01-17]. Dostupné z: <http://www.amp.cz/uspech-amp-cr-elektronicka-evidence-trzeb-se-vyhne>

BESAR, Likmeta. Albania Hopes New Lottery Will Curb Tax Cheats. *BalkanInsight* [online]. 2014 [cit. 2015-01-20]. Dostupné z: <http://www.balkaninsight.com/en/article/albania-to-launch-receipt-lottery>

BÖHM-KLEIN, Karol. ČO JE VIRTUÁLNA REGISTRAČNÁ POKLADŇA. *Úspešné podnikanie* [online]. 2015 [cit. 2015-12-04]. Dostupné z: <http://www.uspesne-podnikanie.sk/co-je-virtualna-registracna-pokladna>

BUCHLÁKOVÁ, Lenka. Podvodníkovi s vratkami DPH nestopel ani kontrolný výkaz. *Správy.Pravda.sk* [online]. 2014 [cit. 2015-07-25]. Dostupné z: <http://spravy.pravda.sk/ekonomika/clanok/318568-podvodnikov-s-vratkami-dph-nestopol-ani-kontrolny-vykaz/>

ČESKÁ DAŇOVÁ SPRÁVA. Odložení termínu povinného zavedení registračních pokladen. *Hospodářská komora České republiky* [online]. 2007 [cit. 2015-12-03]. Dostupné z: <http://www.komora.cz/inmp/knihovna-informaci-pro-podnikani/provoz-podniku/finance-dane-ucetnictvi/dan-zprijmu-ucetnictvi/odlozeni-terminu-povinného-zavedeni-registracnich-pokladen.aspx>

ČESKÁ TELEVIZE. Češi zvažují účtenkovou loterii, slovenskou pokladnu však nenaplnila. *Elektronická evidence tržeb* [online]. 2015 [cit. 2015-01-17]. Dostupné z: <http://www.elektronickaevideencetrzeb.cz/content/%C4%8De%C5%A1i-zva%C5%BEuj%C3%AD-%C3%BA%C4%8Dtenkovou-loterii-slovenskou-pokladnu-v%C5%A1ak-nenaplnila>

ČESKÁ TELEVIZE. Účtenková loterie na Slovensku má první vítěze, rozdělí si půl milionu. *Česká televize* [online]. 2013 [cit. 2015-01-18]. Dostupné z: <http://www.ceskatelevize.cz/ct24/ekonomika/244190-uctenkova-loterie-na-slovensku-ma-prvni-viteze-rozdeli-si-pul-milionu/>

ČTK. Evidence tržeb se zatím bude týkat 310 tisíc podnikatelů, hlavně restaurátérů a obchodníků. *Novinky.cz* [online]. 2015 [cit. 2015-09-13]. Dostupné z: <http://www.novinky.cz/ekonomika/371339-evidence-trzeb-se-zatim-bude-tykat-310-tisic-podnikatelu-hlavne-restaurateru-a-obchodniku.html>

ČTK. Ministr Babiš: Kontrolní hlášení u DPH není příliš kvalitní, zákon se ale změní. *Aktuálně.cz* [online]. 2016 [cit. 2016-01-24]. Dostupné z: <http://zpravy.aktualne.cz/domaci/ministr-babis-kontrolni-hlaseni-u-dph-neni-prilis-kvalitni-z/r~f4a6c6cab79811e5bfa90025900fea04/>

DAŇOVÝ PORTÁL. Kvůli EET se nadále vyjednává, chtělo by to nižší DPH a 80% paušál pro malé obchodníky. *Daňový portál* [online]. 2015 [cit. 2015-08-06]. Dostupné z: <http://www.danovy-portal.com/aktuality/kvuli-eet-se-nadale-vyjednava-chtelo-by-to-nizsi-dph-a-80-pausal-pro-male-obchodniky>

DEPARTMENT OF PUBLIC LOTTO MALTA. VAT Lottery Results. *Gov.mt* [online]. 2014 [cit. 2015-01-24]. Dostupné z: <https://www.gov.mt/en/Government/DOI/Documents/VAT%20Results/2014%20VAT%20Results/Dec%202014%20VAT%20Results.pdf>

DOLEJŠÍ, Václav. Betonové dveře, zákaz mobilů. Vzniká utajované centrum na kontrolu daní. *Hospodářské noviny* [online]. 2015 [cit. 2015-08-05]. Dostupné z: <http://archiv.ihned.cz/c1-64417620-betonove-dvere-zakaz-mobilu-vznika-utajovane-centrum-na-kontrolu-dani>

FINANČNÍ SPRÁVA. E-tržby (EET). *Finanční správa* [online]. 2015 [cit. 2015-07-25]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/eet>

FINANČNÍ SPRÁVA. Fiskalizace v Chorvatské republice: fakta. *Finanční správa* [online]. 2015 [cit. 2015-12-01]. Dostupné z: http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/fs-financni-sprava-cr/2015-06-23_Fact_sheet_on_HR_experienceMH.pdf

FINANČNÍ SPRÁVA. Informace GFR k aplikaci § 106a zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty ve znění pozdějších předpisů (nespolehlivý plátce) a souvisejících ustanovení. *Finanční správa* [online]. 2014 [cit. 2015-05-20]. Dostupné z: http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/Informace_GFR_k_aplikaci_par_106a_zakona_c_235-2004_Sb_ve_zneni_Dodatku_c_2.pdf

FINANČNÍ SPRÁVA. Kontrolní hlášení. *Finanční správa* [online]. 2015 [cit. 2015-05-19]. Dostupné z: http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/KontrolniHlaseni_vzor_12_5_15.pdf

FINANČNÍ SPRÁVA. Kontrolní hlášení. *Finanční správa* [online]. 2015 [cit. 2015-12-05]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/Formular-kontrolniho-hlaseni.pdf>

FINANČNÍ SPRÁVA. Kontrolní hlášení. *Finanční správa* [online]. 2015 [cit. 2015-12-12]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/Vzorovy-formular-kontrolniho-hlaseni-DPH.pdf>

FINANČNÍ SPRÁVA. O Daňové kobře. *Daňová kobra* [online]. 2015 [cit. 2015-06-28]. Dostupné z: <http://www.danovakobra.cz/>

FINANČNÍ SPRÁVA. Předběžné informace k vyplnění kontrolního hlášení DPH. *Finanční správa* [online]. 2015 [cit. 2015-06-18]. Dostupné z: www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/2015Predbezne_informace_vyplneni_KonHlas.pdf

FINANČNÁ SPRÁVA SR. Kedy sa podáva opravný a dodatočný kontrolný výkaz. *Finančná správa: Slovenská republika* [online]. 2015 [cit. 2015-07-19]. Dostupné z: https://www.financnasprava.sk/sk/podnikatelia/dane/dan-z-pridanej-hodnoty/kontrolny-vykaz-dph#kedy_opravny

FINANČNÁ SPRÁVA SR. Kontrolný výkaz DPH. *Finančná správa: Slovenská republika* [online]. 2015 [cit. 2015-07-18]. Dostupné z: <https://www.financnasprava.sk/sk/podnikatelia/dane/dan-z-pridanej-hodnoty/kontrolny-vykaz-dph#ObsahKV>

- FINANČNÁ SPRÁVA SR. Príručky a návody. *Finančná správa: Slovenská republika* [online]. 2015 [cit. 2015-07-15]. Dostupné z: https://www.financnasprava.sk/img/pfsedit/Dokumenty_PFS/Podnikatelia/Dan_z_pridanej_hodnoty/kv_dph/2014/2014_04_09_Manual_KV.pdf
- FINANČNÁ SPRÁVA SR. Usmernenie k vykazovaniu opravných faktúr v kontrolnom výkaze. *Finančná správa: Slovenská republika* [online]. 2015 [cit. 2015-07-18]. Dostupné z: https://www.financnasprava.sk/img/pfsedit/Dokumenty_PFS/Profesionalna_zona/Dane/Metodicke_usmernenia/Nepriame_dane/2014_01_31nepriame_dane.pdf
- FINANČNÁ SPRÁVA SR. Virtuálna registračná pokladnica: OVERENIE POKLADNIČNÉHO DOKLADU. *Finančná správa* [online]. 2015 [cit. 2015-12-04]. Dostupné z: <https://opd.financnasprava.sk/#/check>
- FISCALIZATION.HR. Fiscal law. *Fiscalization.hr* [online]. 2012 [cit. 2015-12-01]. Dostupné z: <http://www.fiscalization.hr/en/fiscal-law>
- FISCALIZATION.HR. NATIONAL CAMPAIGN AND PRIZE COMPETITION BEGINNING. *Fiscalization.hr* [online]. 2013 [cit. 2015-01-12]. Dostupné z: <http://www.fiscalization.hr/en/news/112-national-campaign-and-prize-competition-beginning>
- HNONLINE.SK. Bločková lotéria? Na Taiwane sa vydarila. *HNonline.sk* [online]. 2012 [cit. 2015-01-18]. Dostupné z: <http://hn.hnonline.sk/ekonomika-a-firmy-117/blockova-loteria-na-taiwane-sa-vydarila-531604>
- HRDINKOVÁ. Zasedání pracovního týmu pro daně a pojištění Rady hospodářské a sociální dohody ČR. Ministerstvo financí, 2014. Dostupné z: www.mfcr.cz/assets/cs/media/Dane_Zapis_2014-09-09_RHSD.pdf
- HRTNASLOVNICA. 'Bez računa se ne računa' - građani poslali 87 vreća računa. *HRT Naslovnica* [online]. 2015 [cit. 2015-12-21]. Dostupné z: <http://www.hrt.hr/302157/vijesti/bez-racuna-se-ne-racuna-graani-poslali-87-vreca-racuna>
- HRVATSKA LUTRIJA D.O.O. PRAVILA NAGRADNE IGRE „TRAŽI RAČUNE I ULOVI KUNE!“. *HrvatskaLutrija* [online]. 2015 [cit. 2015-12-21]. Dostupné z: <https://www.lutrija.hr/cms/fgs.axd?id=81380>
- CHOVANEC, Milan. Kobra versus Karusel. *blog.IDNES.cz* [online]. 2015 [cit. 2015-06-28]. Dostupné z: <http://milanchovanec.blog.idnes.cz/c/415183/Kobra-versus-Karusel.html>
- IHNED.CZ. Návrh MF neumožnit podat daňová priznání přes datové schránky vzbudil mnoho kritiky. 2015. *EGOV.cz: Nezávislý informační portál* [online]. [cit. 2015-05-10]. Dostupné z: <http://www.egov.cz/clanky/navrh-mf-neumoznit-podat-danova-priznani-pres-datove-schranky-vzbudil-mnogo-kritiky>
- INŠTITÚT FINANČNEJ POLITIKY. Bločková lotéria si na DPH zarobí štvornásobne (máj 2014). *Ministersvo financií Slovenskej republiky* [online]. 2014 [cit. 2015-01-17]. Dostupné z: http://www.finance.gov.sk/Components/CategoryDocuments/s_LoadDocument.aspx?categoryId=9633&documentId=11733
- KAMARYT, Michal. První úlovek Kobry: Falešné nanodisky za 270 milionů. *ČT24* [online]. 2014 [cit. 2015-07-12]. Dostupné z: <http://www.ceskatelevize.cz/ct24/ekonomika/279913-prvni-ulovek-kobry-falesne-nanodisky-za-270-milionu/>

KLÍMOVÁ, Jana. Šéf berňáků: Zkrotím stáda bílých koňů. *Respekt* [online]. 2015 [cit. 2015-07-12]. Dostupné z: <http://respekt.ihned.cz/c1-63605180-sef-bernaku-zkrotim-stada-bilych-konu>

KODAP, s.r.o. Sazby DPH v Evropě. *KODAPGROUP* [online]. 2015 [cit. 2015-02-17]. Dostupné z: <http://www.kodap.cz/cz/prehledy/sazby-dph-v-evrope.html>

KOPECKÝ, Josef. Koalice omezila právo poslanců mluvit k EET. Hlasování opět neprosadila. *IDNES.cz* [online]. 2016 [cit. 2016-01-24]. Dostupné z: http://zpravy.idnes.cz/koalice-na-navrh-ano-omezila-pravo-poslancu-mluvit-k-evidenci-trzeb-1pe-/domaci.aspx?c=A160122_091318_domaci_kop

KOPECKÝ, Josef. Koalice se na snížení DPH u piva neshodla. Babiš připustil zlevnění potravin. *IDNES.cz* [online]. 2016 [cit. 2016-02-15]. Dostupné z: http://zpravy.idnes.cz/jednani-vladni-koalice-o-nizsi-dph-na-tocene-pivo-fut-/domaci.aspx?c=A160208_125906_domaci_kop

KOPECKÝ, Josef. Koalice utne obstrukce kvůli evidenci tržeb. Právce dá ústavní stížnost. *IDNES.cz* [online]. 2016 [cit. 2016-01-24]. Dostupné z: http://zpravy.idnes.cz/koalice-utne-obstrukce-kvuli-evidenci-trzeb-pravice-da-ustavni-stiznost-1qz-/domaci.aspx?c=A160108_083906_domaci_kop

KOPECKÝ, Josef. Sobotka chce zavést účtenkovou loterii. I když o ni Babiš teď nestojí. *IDNES.cz: Zprávy* [online]. 2014 [cit. 2015-01-17]. Dostupné z: http://zpravy.idnes.cz/rozhovor-s-premierem-sobotkou-o-vlade-v-roce-2015-fre-/domaci.aspx?c=A141230_113115_domaci_kop

KOPECKÝ, Josef. Vláda schválila elektronickou evidenci tržeb. Slibuje si od ní miliardy. *IDNES.cz* [online]. 2015 [cit. 2015-07-25]. Dostupné z: http://zpravy.idnes.cz/vlada-schvalila-elektronickou-evidenci-trzeb-slibuje-si-miliardy-p9m-/domaci.aspx?c=A150603_054801_ekonomika_kop

KRAFTOVÁ, Vladimíra. Skupina - rok existence. *Daňáři online: portál daňových poradců a profesionálů* [online]. 2010 [cit. 2015-03-04]. Dostupné z: <http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d12280v15194-skupina-rok-existence/>

KREČ, Luboš. Přiznání k DPH přes datovou schránku má skončit. Není místo. 2015. *Aktuálně.cz* [online]. [cit. 2015-05-10]. Dostupné z: <http://zpravy.aktualne.cz/ekonomika/priznani-k-dph-pres-datovou-schranku-ma-skoncit-neni-misto/r~7dbde30ee1ba11e488b0002590604f2e/>

KUŠNÍROVÁ, Michaela. POHLED ZE SLOVENSKA: Díky účtenkové loterii získal stát jen drobné. *IDNES.cz: Ekonomika* [online]. 2015 [cit. 2015-01-17]. Dostupné z: http://ekonomika.idnes.cz/vysledek-uctenkove-loterie-na-slovensku-fp2-/eko-zahranicni.aspx?c=A150112_120758_eko-zahranicni_jav#utm_source=sph.idnes&utm_medium=richtext&utm_content=top6

LAWS AND REGULATIONS DATABES OF THE REPUBLIC OF CHINA. Uniform Invoice Award Regulations. *Laws & Regulations Database of The Republic of China* [online]. 2013 [cit. 2015-01-18]. Dostupné z: <http://law.moj.gov.tw/eng/LawClass/LawAll.aspx?PCode=G0340083>

LAWS AND REGULATIONS DATABES OF THE REPUBLIC OF CHINA. Value-added and Non-value-added Business Tax Act. *Laws & Regulations Database of The Republic of China* [online]. 2014 [cit. 2015-01-18]. Dostupné z: <http://law.moj.gov.tw/Eng/LawClass/LawAll.aspx?PCode=G0340080>

LEŽATKA, Radek. Schodek státního rozpočtu za rok 2014 je o 34 mld. nižší než plánovaný. *Ministerstvo financí České republiky* [online]. 2015 [cit. 2015-02-04]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2015/pokladni-plneni-statniho-rozpocetu-cr-20131>

LEŽATKA, Radek. Ministerstvo financí a Finanční správa vysvětlují důvody pro zavedení kontrolního hlášení. *Ministerstvo financí České republiky* [online]. 2014 [cit. 2015-04-07]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2014/ministerstvo-financi-a-financni-sprava-v-19662>

LIDOVKY.CZ. Kolik stojí kilometr dálnice? Podle nového ceníku vyjde na 126 milionů. *Lidovky.cz* [online]. 2013 [cit. 2015-01-24]. Dostupné z: http://byznys.lidovky.cz/kolik-stoji-kilometr-dalnice-podle-noveho-ceniku-vyjde-na-126-milionu-113-/doprava.aspx?c=A130320_205158_in-doprava_mev

LOGAN, David. China's New Weapon Against Tax Cheats. *THE DIPLOMAT* [online]. 2013 [cit. 2015-02-03]. Dostupné z: <http://thediplomat.com/2013/07/chinas-new-weapon-against-tax-cheats/>

MAČOŠKOVÁ, Andrea. Daniari odhalili miliónové úniky. Skontrolovali tisíce firem. *Aktuality.sk* [online]. 2015 [cit. 2015-07-25]. Dostupné z: <http://www.aktuality.sk/clanok/271727/embrago-podozrive-su-milionove-faktury-na-daniach/>

MINISTERSTVO FINANCÍ ČR. Analýza evidence tržeb elektronickými prostředky. *HlidacíPesorg: Žurnalistika ve veřejném zájmu* [online]. 2015 [cit. 2015-07-29]. Dostupné z: <http://hlidacipes.org/wp-content/uploads/2015/02/Anal%C3%BDza-evidence-tr%C5%BEEb-elektronick%C3%BDmi-prost%C5%99edky.pdf>

MINISTERSTVO FINANCÍ ČR. Chorvatský recept na neplátce daní. In: *Ministerstvo financí České republiky* [online]. 2014 [cit. 2014-07-06]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/aktualne/v-mediich/2014/chorvatsky-recept-na-neplatice-dani-17726>

MINISTERSTVO FINANCÍ ČR. Ministr Babiš: Karuselové podvody jsou hrozbou nejen pro rozpočty států EU. *Parlamentní listy* [online]. 2015 [cit. 2015-06-28]. Dostupné z: <http://www.parlamentnilisty.cz/politika/politici-volicum/Ministr-Babis-Karuselove-podvody-jsou-hrozbou-nejen-pro-rozpocety-statu-EU-373801>

MINISTERSTVO FINANCÍ ČR. Ministr financí Andrej Babiš v Otázkách Václava Moravce dne 2.2.2014. *Ministerstvo financí České republiky* [online]. 2014 [cit. 2015-01-17]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/aktualne/v-mediich/2014/ministr-financi-andrej-babis-v-otazkach-16783>

MINISTERSTVO FINANCÍ ČR. Rozhovor s ministrem financí v Právu dne 10.1.2015. *Ministerstvo financí České republiky* [online]. 2015 [cit. 2015-01-17]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/aktualne/v-mediich/2015/rozhovor-s-ministrem-financi-v-pravu-dne-20180>

MINISTERSTVO FINANCÍ ČR. Závěrečná zpráva hodnocení dopadů regulace (RIA): návrh zákona o evidenci tržeb. *Poslanecká sněmovna Parlamentu České republiky* [online]. 2015 [cit. 2015-12-02]. Dostupné z: <http://www.psp.cz/sqw/text/orig2.sqw?idd=114749>

MINISTERSTVO FINANCÍ ČR. Změny v daňových zákonech v roce 2015. *Ministerstvo financí České republiky* [online]. 2014 [cit. 2015-04-07]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/regulace/dane/danova-legislativa/2014/zmeny-v-danovych-zakonech-v-roce-2015-19976>

MINISTERSTVO FINANCIÍ SR. MF SR zverejňuje vzor kontrolného výkazu DPH. *Ministerstvo financií: Slovenskej republiky* [online]. 2013 [cit. 2015-07-18]. Dostupné z:

http://www.finance.gov.sk/Components/CategoryDocuments/s_LoadDocument.aspx?categoryId=9324&documentId=10561

MINISTERSTVO FINANCIÍ SR. Oznámenie Ministerstva financií Slovenskej republiky č. MF/24656/2013-73 o vydaní poučenia na vyplnenie kontrolného výkazu k dani z pridanej hodnoty. *Ministerstvo financií: Slovenskej republiky* [online]. 2013 [cit. 2015-07-18]. Dostupné z:

https://www.finance.gov.sk/Components/CategoryDocuments/s_LoadDocument.aspx?categoryId=9361&documentId=10673

MINISTRY OF FINANCE OF THE REPUBLIC OF CROATIA. The Republic of Croatia, Tax Administration. Tax Administration [online]. 2013 [cit. 2015-12-02]. Dostupné z: <http://www.porezna-uprava.hr/en/Pages/default.aspx>

MLD. Daňová kobra: V reťazci firem se ztratilo 24 milionů z DPH za reklamu. *ČT24* [online]. 2015 [cit. 2015-06-28]. Dostupné z: <http://www.ceskatelevize.cz/ct24/domaci/311966-danova-kobra-v-retezci-firem-se-ztratilo-24-milionu-z-dph-za-reklamu/>

MOR. Kontrolní hlášení DPH umožňuje podle části senátorů „šmírování“, sepsali ústavní stížnost. *Česká televize* [online]. 2015 [cit. 2015-12-13]. Dostupné z: <http://www.ceskatelevize.cz/ct24/ekonomika/1629286-kontrolni-hlaseni-dph-umoznuje-podle-casti-senatoru-smirovani-sepsali-ustavni>

NÁRODNÁ BLOČKOVÁ LOTÉRIA. Ako hrať lotériu. *Národná bločková lotéria* [online]. 2014 [cit. 2015-01-12]. Dostupné z: <https://narodnablockovaloteria.tipos.sk/sk/ako-hrat-loteriu>

NOVALJA. Účtenky v Chorvatsku – nevyhazujte je!. *Novalja: cestovní kancelář* [online]. © 2006–2015 [cit. 2015-01-11]. Dostupné z: <http://www.novalja.cz/chorvatsko/informace-chorvatsko/o-chorvatsku/uctenky-v-chorvatsku/>

O/DOK. Materiál. *O/dok* [online]. 2015 [cit. 2015-08-06]. Dostupné z: <https://apps.odok.cz/kpl-detail?pid=KORN9TEC3YTP>

PEKNÝ, Tomáš. Stop elektronické evidenci tržeb, říká opozice, jednání zablokuje. *ČT24* [online]. 2015 [cit. 2015-07-25]. Dostupné z: <http://www.ceskatelevize.cz/ct24/ekonomika/312151-stop-elektronicke-evidenci-trzeb-rika-opozice-jednani-zablokujeme/>

POSLANECKÁ SNĚMOVNA PARLAMENTU ČR. Sněmovní tisk 513: V1.n.z. o evidenci tržeb - EU. *Poslanecká sněmovna: Parlamentu České republiky* [online]. 2015 [cit. 2015-12-13]. Dostupné z: <http://www.psp.cz/sqw/historie.sqw?o=7&t=513>

POSLANECKÁ SNĚMOVNA PARLAMENTU ČR. Sněmovní tisk 513/0, část č. 1/6 V1.n.z. o evidenci tržeb - EU. *Poslanecká sněmovna: Parlamentu České republiky* [online]. 2015 [cit. 2015-07-30]. Dostupné z: <http://www.psp.cz/sqw/text/tiskt.sqw?O=7&CT=513&CT1=0>

POSLANECKÁ SNĚMOVNA PARLAMENTU ČESKÉ REPUBLIKY. Sněmovní tisk 291/0, část č. 1/8: Novela z. o dani z přidané hodnoty - EU. *Poslanecká sněmovna Parlamentu České republiky* [online]. 2014 [cit. 2015-04-07]. Dostupné z: <http://www.psp.cz/sqw/text/tiskt.sqw?O=7&CT=291&CT1=0>

POSLANECKÁ SNĚMOVNA PARLAMENTU ČR. Sněmovní tisk 514/0. *Poslanecká sněmovna Parlamentu České republiky* [online]. 2015 [cit. 2015-10-17]. Dostupné z: <http://www.psp.cz/sqw/text/tiskt.sqw?O=7&CT=514&CT1=0>

PRAVEC, Josef. Stát chystá úctenkovou loterii. *Ekonom* [online]. 2014 [cit. 2015-07-29]. Dostupné z: <http://ekonom.ihned.cz/c1-61921220-stat-chysta-uctenkovou-loterii>

PROBYZNYS.INFO. Elektronická evidence tržeb se nejspíš vyhne mikropodnikatelům, loterie všem. *Elektronická evidence tržeb* [online]. 2014 [cit. 2015-01-17]. Dostupné z: <http://www.elektronickaevidencetrzeb.cz/content/elektronick%C3%A1-evidence-tr%C5%BEB-se-nejsp%C3%AD%C5%A1-vyhne-mikropodnikatel%C5%AFm-loterie-v%C5%A1em>

SALMON, Michal. Podvodníkům se daří, bílí koně mají dobrou pastvu. *Měšec.cz* [online]. 2008 [cit. 2015-07-11]. Dostupné z: <http://www.mesec.cz/clanky/podvodnikum-se-dari-bili-kone-maji-dobrou-pastvu/>

SENÁT PARLAMENTU ČR. Usnesení Senátu Parlamentu ČR č. 51. 2014. *Senát: Parlamentu České republiky* [online]. [cit. 2015-05-10]. Dostupné z: <http://www.senat.cz/xqw/xervlet/pssenat/htmlhled?action=doc&value=74666>

SENÁT PARLAMENTU ČR. Stenozáznam z 1. dne 3. schůze. *Senát Parlamentu České republiky* [online]. 2014 [cit. 2015-04-07]. Dostupné z: <http://www.senat.cz/xqw/xervlet/pssenat/htmlhled?action=doc&value=74607>

SANSONE, Kurt. More than 1,500kg of VAT receipts in lottery bid. *Business times* [online]. 2001 [cit. 2015-01-24]. Dostupné z: <http://www.businesstoday.com.mt/2001/0718/top1.html>

SITA. Podnikatelia falšujú bločky, daniari ich odhalili cez kontrolné výkazy. *Podnikam.sk* [online]. 2014 [cit. 2015-07-25]. Dostupné z: <http://www.podnikam.webnoviny.sk/uctovnictvo/registracna-pokladna/daniari-odhalili-nove-podvody-podnikatelia-falsuju-blocky/36555>

SITA. Prvé kontrolné výkazy k DPH ukázali tisíce rizikových transakcií. *Správy.Pravda.sk* [online]. 2014 [cit. 2015-07-25]. Dostupné z: <http://spravy.pravda.sk/ekonomika/clanok/315008-prve-kontrolne-vykazy-k-dph-ukazali-tisicky-rizikovy-ch-transakcii/>

THE CHINA POST. Daughter seeks to clear name of disgraced uniform invoice founder. *The China Post* [online]. 2011 [cit. 2015-01-18]. Dostupné z: <http://www.chinapost.com.tw/taiwan/national/national-news/2011/09/13/316494/Daughter-seeks.htm>

TIPOS. HERNÝ PLÁN. *Národná bločková lotéria* [online]. 2014 [cit. 2015-01-18]. Dostupné z: <http://www.tipos.sk/Documents/HernyPlanNBL2014.pdf>

TIPOS. TIPOS mimoriadne odmenil hráčku za 100-milióny registrovaný bloček. *Tipos* [online]. 2014 [cit. 2015-01-24]. Dostupné z: <http://www.tipos.sk/Default.aspx?CatID=101&PressID=424>

TŮMA, Ondřej. Očima expertů: Měsíční hlášení DPH. Bič na podvodníky, nebo buzerace malých firem? 2014. *Peníze.cz* [online]. [cit. 2015-05-09]. Dostupné z: <http://www.penize.cz/dph/292963-ocima-expertu-mesicni-hlaseni-dph-bic-na-podvodniky-nebo-buzerace-malych-firem>

VLÁDA ČR. Jednání vlády. *Aplikace ODok* [online]. 2016 [cit. 2016-01-24]. Dostupné z: <https://apps.odok.cz/djv-agenda?date=2016-01-13>

VLÁDA ČR. Koaliční smlouva mezi ČSSD, hnutím ANO 2011 a KDU-ČSL na volební období 2013 - 2017. In: *Vláda České republiky* [online]. 2013 [cit. 2015-07-29]. Dostupné z: <http://www.vlada.cz/assets/media-centrum/dulezite-dokumenty/koalici-smlouva.pdf>

Vz24.cz. Programové prohlášení vlády Bohuslava Sobotky rozeslané poslancům. In: *Vz24.cz* [online]. 2014 [cit. 2015-07-25]. Dostupné z: <http://www.vz24.cz/clanky/programove-prohlaseni-vlady-bohuslava-sobotky-rozeslane-poslancum/>

WAN, Junmin. The incentive to declare taxes and tax revenue: The lottery receipt experiment in China. *University of Washington*. [online]. 2006 [cit. 2015-01-24] Dostupné z: <https://faculty.washington.edu/karyiu/confer/beijing06/papers/wan.pdf>

YOUTUBE.COM. Fiskalizacija: Uzmíte račun. Bez računa se ne računa. YouTube [online]. 2013 [cit. 2015-01-19]. Dostupné z: <https://www.youtube.com/watch?v=d-FQsr1oiMs>

ŽUROVEC, Michal. Ministerstvo financí posílá do Sněmovny zmírnění sankcí u kontrolního hlášení. *Ministerstvo financí* [online]. 2016 [cit. 2016-01-24]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2016/ministerstvo-financi-posila-do-snemovny-23665>

Jiné práce:

HALBRŠTÁT, David. *Boj proti daňovým únikům v oblasti nepřímých daní*. Praha, 2014. Diplomová práce. Univerzita Karlova, Právnická fakulta, Katedra finančního práva a finanční vědy. Vedoucí práce doc. JUDr. Radim Boháč Ph.D.

WAN, Junmin. *The incentive to declare taxes and tax revenue: The lottery receipt experiment in China*. Osaka, 2010. Osaka university.

Právní předpisy:

České právní předpisy

Návrh zákona o evidenci tržeb/sněmovní tisk č.513

Usnesení Senátu k návrhu zákona, kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony/senátní tisk č. 380/

Zákon č. 191/1950 Sb., směnečný a šekový

Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

Zákon č. 2/1993 Sb., Listina základní práv a svobod

Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty

Zákon č. 500/ 2004 Sb., správní řád

Zákon č. 215/2005 Sb., o registračních pokladnách

Zákon č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů

Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád

Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník

Zákon č. 360/2014 Sb., kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty

Evropské právní předpisy

Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty

Směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně

Chorvatské právní předpisy

Zakon o fiskalizaciji u prometu gotovinom

Slovenské právní předpisy

Zákon č. 222/2004 Z. z., o dani z pridanej hodnoty

Zákon č. 289/2008 Z. z., o používaní elektronickej registračnej pokladnice

Zákon č. 171/2005 Z.z., o hazardných hrách a o zmene a doplnení niektorých zákonov

Tchajwanské právní předpisy

Uniform invoice award regulations

Value-added and Non-value-added Business Tax Act

Ostatní zdroje:

Analýzy evidence tržeb elektronickými prostředky z ledna 2015

Důvodová zpráva k Zákonu č. 360/2014 Sb., kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů a další související zákony

Důvodová zpráva k návrhu zákona o evidenci tržeb

Fiskalizace v Chorvatské republice: fakta

Informace GFŘ k aplikaci § 106a zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty ve znění pozdějších předpisů (nespolehlivý plátce) a souvisejících ustanovení

Předběžné informace k vyplnění kontrolního hlášení DPH

Usnesení Senátu k návrhu zákona, kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony/senátní tisk č. 380/

Vzor formuláře kontrolního hlášení

Vzor formuláře kontrolního výkazu

Závěrečné zpráva hodnocení dopadů regulace (RIA) k návrhu zákona o evidenci tržeb

Shrnutí v českém jazyce

Název práce:

Nové administrativní povinnosti daňových subjektů v oblasti daně z přidané hodnoty.

Abstrakt:

Práce popisuje a provádí analýzu nových administrativních povinností daňových subjektů v oblasti daně z přidané hodnoty. V současnosti již existuje v oblasti daně z přidané hodnoty celá řada administrativních povinností. O těchto stávajících povinnostech toho ovšem bylo v minulosti napsáno mnoho. Z tohoto důvodu jsem se v rámci své práce rozhodl zaměřit na dvě zcela nová opatření, která se v posledních měsících stala mediálním fenoménem. Těmito opatřeními jsou kontrolní hlášení a elektronická evidence tržeb. Ani jeden z těchto institutů ovšem nelze označit za český vynález, když již dnes se s nimi můžeme setkat v zahraničí. Vzhledem k této skutečnosti jsem se mohl ve větší míře věnovat právním úpravám, které se staly pro českého zákonodárce inspirací, a porovnávat případné rozdíly.

V první obecné části práce lze nalézt odpověď na otázky co je to daň z přidané hodnoty, kdo jsou to daňové subjekty a jaké mají v současnosti administrativní povinnosti v oblasti daně z přidané hodnoty.

Ve druhé kapitole jsem se již zabýval institutem kontrolního hlášení. Abych se přiblížil nalezení odpovědi na otázku, zda se jedná o efektivní prostředek detekce daňových úniků a podvodů, rozhodl jsem se vedle jednotlivých ustanovení zákonné úpravy věnovat prostor i samotným únikům, proti kterým administrativní povinnost podávat kontrolní hlášení míří. Vzhledem k tomu, že na Slovensku platí v podstatě stejná právní úprava automatického párování údajů obsažených v kontrolních hlášeních dodavatelů a objednatelů zboží a služeb, jako u nás, dospěl jsem s přihlédnutím ke slovenským výsledkům k závěru, že kontrolní hlášení má potenciál detekovat podezřelé transakce v objemu až několika miliard korun ročně.

Ve třetí kapitole jsem se věnoval institutu elektronické evidence tržeb, tedy systému, který odstraňuje prodlevu mezi evidováním tržby daňovým subjektem a jejím

vykazováním finanční správě. Úkolem tohoto systému je zlepšit výběr daní a narovnat tržní prostředí. Podstata systému je založena na dvou povinnostech. Povinnosti zaslat správci daně datovou zprávou v reálném čase údaje o evidované tržbě a povinnosti vystavit zákazníkovi účtenku obsahující unikátní fiskální identifikační kód. V závěru třetí podkapitoly jsem se zabýval i institutem účtenkové loterie, který má za úkol pozitivně motivovat zákazníky k tomu, aby při nákupu požadovali vystavení účtenky.

Klíčová slova:

Kontrolní hlášení, elektronická evidence tržeb

Resume in English

Name of the thesis:

New administrative duties of taxpayers in the area of value added tax

Abstract:

The thesis describes and analyses the new administrative duties of taxpayers in the area of value added tax. Currently exists a whole range of administrative duties in the area of value added tax. It has been written a lot about these current administrative duties in the past. Therefore, I have decided to focus on two completely new measures, which have become media phenomenon in last months, These measures are VAT control statement and electronic records of sales. However neither of these measures can be described as a Czech invention, we might find them in foreign legal regulations. Considering this fact, I could have dedicated my focus on legal regulations, which had served as s inspiration for Czech legislators and compare the model regulations from abroad with the Czech version and find potential differences.

In the first and general part of the thesis, can be found answers to the questions:

“What is the value added tax?”, “Who are the taxable persons?” and “What are their current administrative duties in the area of the value added tax?”

In the second part I have dealt with an institute of the VAT control statement. In addition to the particular provisions of the legal regulation, I have also decided to occupy myself with the frauds against which the administrative duty of submitting the VAT control statement is aimed to. I have done this in order to move closer to finding the answer to a question “Is this efficient means of detection of tax evasions and tax frauds?” With regard to results in Slovakia, where they basically have the same legal regulation of an automatic matching of information, contained in the VAT control statement of suppliers and buyers of goods and services, I have come to a conclusion that the VAT control statement has got a potential to detect suspicious transaction in the amount of several billions of Czech crowns a year.

In the third part I have dealt with the institute of the electronic records of sales. This system eliminates a delay between recording of the sale by a taxable person and presenting of the sale to the tax administration. A role of this system is both, to improve a collection of taxes and to correct a market environment. The nature of the system is based on two duties. The first duty is to send a data about the recorded sale in the real time via data message to the tax administration. The second duty is to issue a receipt containing a unique fiscal identification number to a customer. At the end of the third chapter I have followed up with an institute of an invoice lottery. A task of this institute is to positively motivate the customer to demand an issuance of an invoice during the purchasing.

Key words:

VAT control statement, electronic records of sales